

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9399 af 21/03/2023 (Gældende)

Godtgørelse - boringsnære beskyttelsesområder - ejendomsavancebeskatning og moms

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0957122

Godtgørelse - boringsnære beskyttelsesområder - ejendomsavancebeskatning og moms

Sagen handler om den moms- og skattemæssige behandling af en godtgørelse modtaget i forbindelse med dyrkningsrestriktioner på landbrugsjord, tæt på vandboringer.

Spørger agter at indgå frivillige aftaler med to selvstændige vandværker om forbud mod brug af pesticider mm. på en del af Spørgers landbrugsejendom. Arealerne er udpeget i en kommunes indsatsplan for grundvandsbeskyttelse. Der er dog foretaget mindre tekniske tilretninger/udvidelser af indsatsplanens - overvejende runde - arealer, til mere kantede og dermed mere funktionelle arealer.

Skatterådet bekræfter, at Spørgers fortjeneste vedrørende erstatningerne for rådighedsindskrænkninger vil være skattefri efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Skatterådet bekræfter endvidere, at erstatningen ikke er momspligtig.

Skatterådsmøde 21. marts 2023 - SKM2023. 185. SR

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

13. Teksten sættes ind her:

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers fortjeneste opnået ved en frivillig aftale, indgået mellem Spørger og Vandværk G2 og Vandværk G1 om erstatning for pålæg /forbud, jf. miljøbeskyttelseslovens § 24 er omfattet af skattefrihed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt.?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at den i spørgsmål 1 omhandlede erstatning ikke er momspligtig?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer landbrugsejendommen matr.nr. Y1, Bydel Y. Ejendommen har et jordtillæggende på 55,1030 ha.

Spørger ejer landbrugsejendommen matr.nr. Y2, Bydel Y. Ejendommen har et jordtillæggende på ca. 7,8600 ha. Arealet er usikkert idet der tidligere er sket jordfordeling med Landbrugsstyrelsen og de enkelte ejendomme er endnu ikke selvstændig registreret.

Spørger ejer landbrugsejendommen matr.nr. Z1, Bydel Z. Ejendommens jordtillæggende er p.t. ukendt idet der tidligere er sket jordfordeling med Landbrugsstyrelsen og de enkelte ejendomme er endnu ikke selvstændig registreret.

Spørger er momsregistreret.

Spørger har dyrket ejendommen således: Konventionel planteavl med korn og raps.

Ejendommene er beliggende i et boringsnært beskyttelsesområde (BNBO) ved Vandværk G1 og Vandværk G2 i Kommune Y. Kort over aktuelle BNBO områder vedlagt (forelagt Skattestyrelsen).

G1 og Spørger agter at indgå en frivillig aftale, der vedrører Spørgers landbrugsejendom matr.nr. Y1 og Y2, beliggende Bydel Y. Aftalen indgås af G1 med henblik på beskyttelse af vandværkets boringer.

G2 og Spørger agter at indgå en frivillig aftale, der vedrører Spørgers landbrugsejendom matr.nr. Z1, Bydel Z. Aftalen indgås af G2 med henblik på beskyttelse af vandværkets boringer.

Kommune Y har på byrådsmøde i august 2022 truffet følgende beslutning:

"Det besluttet, at kommunen er villig til at give påbud om rådighedsindskrænkninger og arealerhvervelse (opkøb af arealer), hvis der ikke kan indgås frivillig aftale om grundvandsbeskyttelse på de konkrete matrikler."

"For at de berørte lodsejere kan opnå skattefritagelse, for de erstatninger de modtager ved indgåelse af frivillige aftaler, er det nødvendigt at kommunalbestyrelsen tilkendegiver, at kommunen er villig til at udstede påbud om rådighedsindskrænkninger og arealerhvervelse på de enkelte matrikler, hvis der ikke kan indgås frivillige aftaler."

Spørger har oplyst, at der ikke har været genanbragt fortjeneste i det omhandlede areal.

Der er forslag fra Forvaltningen i Kommune Y på vej igennem systemet, om præcisering af ekspropriationsvilligheden i nærværende sag, som skal behandles af kommunalbestyrelsen i Kommune Y i november 2022. Afgørelsen er eftersendt.

Indsat af Skattestyrelsen

Aftale om dyrkningspraksis i BNBO (Boringsnært beskyttelsesområde) mellem Spørger, ejer af ejendommen matr.nr. Z1 og Z og G2 c/o MP, Bydel Z

"1. Baggrund

Formålet med denne aftale er følgende:

- At sikre, at der ikke sker erhvervsmæssig anvendelse, håndtering eller opbevaring af pesticider i deklaraationsarealerne.

Den frivillige aftale er indgået med baggrund i:

- Risikovurdering af BNBO i Kommune Y
- Kommunalbestyrelsesbeslutning af X. nov. 2022 om vilje til at ekspropriere til beskyttelsesbehov i BNBO som følge af risikovurdering.

2. Aftale om dyrkningspraksis

Ejeren tiltræder, at der tinglyses nedennævnte deklaration for beskyttelse af grundvand med prioritet forud for alle rettigheder i ejendommen og som er vist på vedlagte tinglysningsrids.

Rådighedsindskrænkning - ingen brug af pesticider vedrørende del af følgende matr.nr.:

Matr.nr. Ejerslav

Z1, Bydel Z

På BNBO-arealer må der ikke forefindes eller anvendes pesticider eller sprøjtemateriel. Undtaget herfra er midler godkendt til økologisk jordbrug, samt sprøjtemateriel anvendt til udsprøjtning heraf samt til udsprøjtning af flydende gødning. Det er dog tilladt at færdes med sprøjtemateriel med lukkede dyser. Der må ikke henstilles/parkeres sprøjtemateriel på BNBO-areal.

Erstatning er fastsat efter de i afsnit 3-5 angivne betingelser.

3. Erstatningstilbud

For tiltrædelse af ovennævnte deklaration vedrørende matr.nr. Z1 Bydel Z tilbydes en samlet erstatning på (Tabel 1): DKK XXXXXX.

Beløbet fremkommer således:

Tabel 1

[...]

Værdiforringelse af ejendommen

[...]

Eksempler på ulemper/omstillingsomkostninger

[...]

Sagkyndig bistand

[...]

Samlet erstatning

Tilbuddet er gældende i 3 mdr. fra G2 underskrift. Beløbet tillægges ikke moms. Hvis der tillægges moms, betales denne af G2.

Aftalen har virkning senest d. 1. januar 2023. Hvis aftalen ikke kan træde i kraft inden denne dato, bortfalder erstatningstilbuddet.

Beløbet forfalder til betaling senest 14 dage efter begge parter underskrift.

4. Omkostninger ved aftalens berigtigelse

G2 afholder udgifterne ved tinglysning af deklarationen og til relaxsation.

G2 yder ejeren en erstatning for deklarationen. Såfremt vandindvindingsinteresserne ophører permanent, ophæves aftalen uden tilbagebetaling. G2 afholder udgifterne ved afløsning af servitutten.

5. Betingelser

Aftalen indgås på ekspropriationslignende vilkår, og er betinget af, at ejeren af ejendommen matr.nr. Z1 og Z , Bydel Z kan opnå skattefritagelse for ejendomsavancebeskatning af erstatningen.

Dette kræver, at Kommune Y (kommunalbestyrelsen) har truffet beslutning om ekspropriation. Herefter kan der indgås en frivillig aftale på ekspropriationslignende vilkår. Ejer indhenter et bindende svar fra Skattestyrelsen. Når dette er modtaget, meddeles dette til G2.

[...]"

Skattestyrelsen kan oplyse, at Spørger har indsendt et næsten identisk udkast til aftale mellem Spørger og G1. Heri er det dog yderligere aftalt følgende formål:

- "At sikre, at gødningsanvendelsen begrænses, så der ikke sker kvælstofudvaskning fra rodzonen der overstiger 25 mg/l, for så vidt vestlige kildeplads (delnr. 90-1 af matr.nr. Y2, Bydel Y)."

Indsat af Skattestyrelsen

Kommunalbestyrelse har behandlet punktet om påbuds- og ekspropriationsvillighed på et byrådsmøde i november 2022:

"Indstilling

Direktøren for Teknik og Miljø anbefaler, at det besluttes, at kommunen agter at give påbud efter Miljøbeskyttelseslovens § 24 eller § 26 a om rådighedsindskrænkninger og arealerhvervelse (opkøb af arealer), hvis der ikke kan indgås frivillige aftaler om grundvandsbeskyttelse på de konkrete matrikler i bilag 1. Meddelelse af påbud svarer til ekspropriation.

[...]

Sagsresumé

Dette er en rettelse til dagsordenspunkt 88 "Ny indstilling om påbudsvillighed i forbindelse med grundvandsbeskyttelse i BNBO", der blev godkendt af Kommunalbestyrelsen den 30. august 2022.

Siden Kommunalbestyrelsens godkendelse af indstillingen er der indkommet nye

oplysninger, som medfører rettelser til formuleringen af indstillingen. Det er kommet frem, at det er usikkert om SKAT vil give et binde svar om skattefritagelse til

lodsejer, hvis de ekspropriationslignende vilkår, som indgåelse af frivillige aftaler og salg af jord i BNBO skal foregå under, kun er beskrevet som påbudsvillighed i den godkendte indstilling, uden at viljen til at ekspropriere også fremgår direkte. Rettelserne består derfor i at tydeliggøre, at påbudsvillighed betyder det samme som vilje til at ekspropriere.

Sagsfremstilling

For at de berørte lodsejere har mulighed for at opnå skattefritagelse, for de erstatninger de modtager ved indgåelse af frivillige aftaler om dyrkningsrestriktioner i forbindelse med grundvandsbeskyttelsen i BNBO, eller ved salg af de berørte arealer til den almene vandforsyning i samme regi, er det nødvendigt at kommunalbestyrelsen tilkendegiver, at kommunen agter at foretage ekspropriation på de specifikt angivne matrikler i bilag 1 ved at udstede påbud til lodsejer om rådighedsindskrænkninger efter Miljøbeskyttelseslovens § 24 eller § 26 a.

Køb af lodsejers arealer kan enten ske på foranledning af vandforsyningen, eller lodsejer kan kræve ekstension. Det vil sige, at lodsejer under visse forudsætninger kan kræve, at den almene vandforsyning opkøber de berørte arealer. Reglerne om ekstension fremgår af Vejlovens § 104, stk. 1 og er beskrevet i Miljøstyrelsens vejledning om BNBO.

De arealer der omfattes af ekspropriationsvillighed er både den jord, der ligger indenfor BNBO (se kort over de almene vandforsyningers BNBO'er, bilag 2) samt mindre tekniske tilretninger af hensyn til driften af de udenomliggende arealer og den jord, der kan omfattes af ekstension.

[...]

Beslutning

Vedtaget.

[...]"

Regler og praksis

§ 24 i Miljøbeskyttelsesloven (lovbekg. Nr. 100 af 19. januar 2022) lyder således:

"Kommunalbestyrelsen kan give påbud eller nedlægge forbud for at undgå fare for forurening af bestående eller fremtidige vandindvindingsanlæg til indvinding af grundvand.

Stk. 2. Kommunalbestyrelsen kan meddele påbud eller forbud for at undgå fare for forurening af overfladevand, der indvindes med tilladelse efter § 20 i lov om vandforsyning m.v. Kommunalbestyrelsen kan herunder forbyde eller fastsætte vilkår for sejlads og fiskeri.

Stk. 3. Der kan ikke meddeles påbud efter stk. 1 eller 2 om foranstaltninger vedrørende forurenede jord, jf. § 83 c."

§ 63 i Miljøbeskyttelsesloven (lovbekg. Nr. 100 af 19. januar 2022) lyder således:

"Spørgsmålet om, hvorvidt der skal betales erstatning i anledning af et forbud eller påbud efter § 24, afgøres af taksationsmyndighederne, jf. § 61, efter anmodning fra den, til hvem forbuddet eller påbuddet er rettet. Forbud eller påbud vedrørende lovligt bestående forhold, herunder lovlig anvendelse og oplagring af gødningsstoffer i landbrug, gartneri og skovbrug, kan dog kun gives mod fuldstændig erstatning, medmindre andet følger af andre retsregler."

Følgende fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1:

"Stk. 1. Fortjeneste, der er indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation, medregnes ikke. Det samme gælder fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen. Fortjeneste indvundet ved afhændelse efter § 34 i lov om forurenede jord medregnes heller ikke."

Følgende fremgår af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C. H. 2.1.18.3 Erstatninger i ekspropriationssituationer (frivillige salg):

"Følgende betingelser skal være opfyldte på aftaletidspunktet, for at en overdragelse kan anses for sket i en ekspropriationssituation:

2. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til formålet

2. På aftaletidspunktet skal det kunne påregnes (stå klart), at ekspropriationen vil ske i mangel af frivillig aftale, dvs. at den eksproprierende myndighed skal vise vilje til at ekspropriere. Der skal være ekspropriationsrealitet.

Den første betingelse om, at der skal være hjemmel i loven til ekspropriation på aftaletidspunktet, er først opfyldt på det tidspunkt, hvor den ekspropriationsberettigede myndighed rent faktisk kan gå i gang med de indledende skridt til ekspropriationen.

Eksempel

Hjemlen til at ekspropriere kan eksempelvis være planloven § 47, stk. 1. Det står i bestemmelsen, at kommunalbestyrelsen kan ekspropriere fast ejendom, der tilhører private eller private rettigheder over fast ejendom, når ekspropriationen vil være af væsentlig betydning for at sikre virkeliggørelsen af en lokalplan eller en byplanvedtægt. Det er bl.a. en forudsætning for at anvende ekspropriationsbestemmelsen i planloven § 47, stk. 1, at lokalplanen er vedtaget og offentliggjort på det tidspunkt, hvor kommunalbestyrelsen træffer beslutning om ekspropriation.

Bemærk om betingelse nr. 2

Den anden betingelse går på, at der skal være vilje til ekspropriation på aftaletidspunktet, dvs. at det også skal kunne sandsynliggøres, at den ekspropriationsberettigede myndighed vil ekspropriere, hvis den frivillige aftale ikke bliver indgået.

Om dette er sandsynliggjort, afgøres på grundlag af en konkret vurdering på baggrund af samtlige omstændigheder i den enkelte sag. Hvis der er tvivl om, hvorvidt der kan og vil blive gennemført en ekspropriation, hvis den frivillige aftale ikke bliver indgået, må den konkrete sag drøftes med den myndighed, som lovbestemmelsen om ekspropriation hører under.

Hvis det er kommunalbestyrelsen, der er ekspropriationsberettiget, kan ekspropriationsvilje fx dokumenteres med en henvisning til en beslutning i kommunalbestyrelsen om, at ejendommen ønskes erhvervet om nødvendigt ved ekspropriation. Såfremt der går lang tid mellem den ekspropriationsberettigedes beslutning og salgstidspunktet, stilles der større krav

om, at der stadig foreligger ekspropriationsvilje på aftaletidspunktet og at det er påregneligt, at der vil ske ekspropriation i mangel af en frivillig aftale, jf. SKM2014. 76. HR og SKM2014. 205. SR."

Endvidere fremgår:

"Betingelserne for skattefritagelse efter dagældende EBL § 11, 2. pkt., er fastslået ved Højesterets dom. Se TfS 1995, 575 HRD.

I Højesterets dom fra 1995 blev der taget stilling til, hvornår betingelserne for skattefritagelse i dagældende EBL § 11, 2. pkt. var opfyldt. Dommen drejede sig nærmere om, hvorvidt et vederlag, der blev udbetalt ved en frivillig aftale med et menighedsråd om rådighedsindskrænkning over en del af en ejendom, var skattefri efter dagældende EBL § 11, 2. pkt. Menighedsrådet havde ikke selv ekspropriationskompetence. Kommunen kunne have eksproprieret til formålet, men efter det oplyste var kommunen ikke inddraget i forhandlingerne forud for aftalen, og det kunne ikke lægges til grund, at aftalen helt eller delvist blev indgået for at varetage forhold, som kommunen havde tilkendegivet en væsentlig planlægningsmæssig interesse i.

Højesteret fastslog i dommen

- at det efter formålet med dagældende EBL § 11, 2. pkt. (salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere) ikke i sig selv udelukkede skattefrihed efter denne bestemmelse*
- at aftalen blev indgået med en ikke-ekspropriationsberettiget, og*
- at vederlaget blev betalt af en ikke-ekspropriationsberettiget, mens kompetencen til i givet fald at ekspropriere lå hos en anden (kommunen).*

Højesteret udtalte også, at det efter sammenhængen med dagældende EBL § 11, 1. pkt., imidlertid var en betingelse for at anvende dagældende EBL § 11, 2. pkt., at det på aftaletidspunktet måtte påregnes (skulle stå klart), at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, hvis en frivillig aftale ikke blev indgået.

Højesteret fandt, at de angivne betingelser for skattefritagelse ikke var opfyldt i sagen.

Dommen betyder imidlertid, at det ikke nødvendigvis er den myndighed, der har ekspropriationskompetencen, der skal være aftalepart. Det er heller ikke en forudsætning, at erhververen er en offentlig myndighed.

Dommen fastslår dog, at det på aftaletidspunktet skal stå klart, at dispositionen vil blive gennemtvunget ved ekspropriation, hvis den frivillige aftale ikke indgås."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "Ja".

Som udgangspunkt skal fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der er erhvervet uden for næringstilfælde, medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Spørger har ikke erhvervet landbrugsejendommen matr.nr. Y1 og Y2 Bydel Y samt Z1, Bydel Z, som led i næring. Derfor skal fortjeneste som udgangspunkt beskattes efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Det bemærkes i den forbindelse, at rådighedsindskrænkninger vedrørende fast ejendom, der dækker en længere periode (eller som er tidsubegrænset) og som tinglyses på ejendommen, efter praksis anses for skattemæssigt at være varige, og at fortjeneste ved afståelse af sådanne varige rettigheder over fast ejendom er omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Som en undtagelse fra beskatningsreglerne i ejendomsavancebeskatningsloven gælder, at fortjeneste, der stammer fra modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation, er skattefri.

Reglerne om skattefrihed gælder også for fortjeneste ved frivillig afståelse til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen, jf. nærmere nedenfor.

I Skatterådets bindende svar af 20. februar 2007 (SKM2007. 191. SR) godkendte Skatterådet, at betingelserne for skattefritagelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11 var opfyldt ved en frivillig aftale om tinglyst deklaration om dyrkningsbegrænsninger på en landbrugsejendom.

Følgende fremgår af det bindende svar:

"Det er derfor også tilsvarende en betingelse for skattefritagelse for vederlag ved indgåelse af en frivillig aftale om rådighedsindskrænkning på en ejendom, at der på aftaletidspunktet foreligger en ekspropriationssituation.

Det vil sige, at myndigheden på aftaletidspunktet skal have lovhjemmel til at tinglyse et pålæg på ejendommen (ekspropriation). Herudover skal myndigheden på aftaletidspunktet have udvist vilje til om nødvendigt ved en ekspropriation at ville gennemføre rådighedsindskrænkningen vedr. den pågældende ejendom."

Det fremgår af Skatterådets bindende svar af 27. maj 2014 (SKM2014. 423. SR), at Naturstyrelsen er fremkommet med følgende vejledende udtalelse om, hvorvidt miljøbeskyttelseslovens § 24 er en ekspropriationsbestemmelse:

"På baggrund af bestemmelsens forarbejder helt tilbage fra vandforsyningsloven af 1926, og videre frem, er det Naturstyrelsens vurdering, at miljøbeskyttelseslovens § 24 indeholder hjemmel til ekspropriative indgreb, der har til formål at forebygge forurening af bestående eller fremtidige almene vandforsyningsanlæg. I visse tilfælde vil erstatning for indgreb efter miljøbeskyttelseslovens § 24 udgøre en egentlig ekspropriationserstatning. Ikke alle indgreb omfattet af bestemmelsen vil imidlertid udgøre ekspropriation i grundlovens forstand. I andre tilfælde vil der således være tale om en billighedserstatning. Spørgsmålet vedrører grænserne mellem erstatningsfri regulering og ekspropriation. Spørgsmålet må derfor afgøres konkret - ikke ud fra en tolkning af miljøbeskyttelsesloven, men ud fra en vurdering af, om der er tale om et indgreb omfattet af grundlovens § 73."

I Skatterådets bindende svar af 26. maj 2015 (SKM2015. 436. SR) havde ejeren planer om at anvende et landbrugsareal til juletræskultur. Kommunen agtede at nedlægge påbud mod benyttelse af gødning og pesticider. Byrådet tilkendegav, at man ville foretage ekspropriation, hvis der ikke kunne indgås frivillig om deklarationspålæg på landbrugsarealet. Skatterådet fandt, at formuleringen i miljøbeskyttelseslovens § 63 sammenholdt med Naturstyrelsens udtalelse i Skatterådets bindende svar af 27. maj 2014 (SKM2014. 423. SR), at påbuddet efter miljøbeskyttelseslovens § 24 i det konkrete tilfælde ville medføre en pligt til at betale ekspropriationserstatning efter miljøbeskyttelseslovens § 63, da der var tale om et påbud, som hindrede en ellers lovlig anvendelse af ejendommen. Den begrænsning, der pålægges efter § 24, er således ekspropriativ. Da der endvidere fandtes at være ekspropriationsvilje, var fortjenesten der blev opnået ved udbetaling af erstatningen for pålæg af deklarationen efter § 24, skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. punktum.

Det bemærkes, at Skatterådet i det bindende svar af 26. maj 2015 lagde vægt på, at der i sagen var tale om et påbud, som hindrede en ellers lovlig anvendelse af ejendommen. I nærværende situation er der tale om, at landbrugsejendommene matr.nr. Y1 og Y2, Bydel Y og Z1, Bydel Z har været lovligt anvendt af Spørgeren til landbrugsformål.

Henset til foranstående er det Spørgers opfattelse, at betingelserne om skattefrihed i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. punktum er opfyldt.

Det bemærkes, at ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 2 efter vores opfattelse ikke finder anvendelse, da Spørger har oplyst, at der ikke har været genanbragt fortjeneste i det omhandlede areal.

Spørgsmål 2

Spørger er en momsregistreret landbrugsvirksomhed, og de omhandlede arealer anvendes i den økonomiske virksomhed. Spørger må af den årsag anses som en afgiftspligtig person jf. momslovens § 3, stk. 1.

Foretager Spørger i sin egenskab af afgiftspligtig person leverancer mod vederlag, er disse således i udgangspunktet momspligtige jf. momslovens § 4, stk. 1.

Momspligten omfatter såvel levering af varer som levering af ydelser. Ved levering af varer forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering end levering af en vare.

Efter vores opfattelse udgør den pågældende rådighedsindskrænkning hverken levering af en vare eller en ydelse i momsmæssig forstand, og det er således vores opfattelse, at erstatningen ikke er momspligtig, idet den falder udenfor momslovens anvendelsesområde.

Vi har nærmere redegjort for vores synspunkter i det følgende.

Levering af en vare - fast ejendom

Den pågældende rådighedsindskrænkning på samlet ca. 1,7 ha, tinglyses på Spørgers ejendomme. Rådighedsindskrænkningen er således ikke udtryk for, at ejendomsretten til den pågældende ejendom overdrages til G1 og G2, ligesom de to vandværker ikke får tildelt specifikke rettigheder over den pågældende faste ejendom. Der er udelukkende tale om, at Spørger pålægges begrænsninger i sin egen anvendelse af sin egen ejendom med det generelle formål at undgå mulig fremtidig forurening.

Der er derved ikke tale om overdragelse af en fast ejendom jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Hertil skal særligt bemærkes, at der ikke er tale om overdragelse af en tinglig rettighed over fast ejendom, idet G1 og G2 ikke tildeles nogen rettigheder over den pågældende faste ejendom. Der er udelukkende tale om, at Spørger pålægges indskrænkninger i forhold til sin egen anvendelse af ejendommen. Der er herved

ikke tale om situation, som er sammenlignelig til SKM2019. 106. SR, spørgsmål 1, idet Energinet i den pågældende sag bl.a. blev tildelt en rettighed til nedgravning af den pågældende gasledning.

Levering af en ydelse

Som beskrevet ovenfor, er der tale om en rådighedsindskrænkning over Spørgers anvendelse af sin egen faste ejendom. Rådighedsindskrænkningen har hjemmel i miljøbeskyttelseslovens § 26a.

Rådighedsindskrænkningen må momsmæssigt betragtes som en forpligtelse til undladelse, idet Spørger fremover er forpligtet til ikke at foretage visse arbejder m.v., herunder sprøjtning og brug af gødning på sin egen faste ejendom.

Det skal hertil bemærkes, at en forpligtelse til undladelse kun skal anses som en ydelse i momsmæssig forstand, hvis forpligtelsen medfører et forbrug. Se i denne forbindelse f.eks. EU-Domstolens dom i sagerne C-215/94, Jürgen Mohr og C-384/95, Landboden-Agrardienste.

Det er vores opfattelse, at Spørgers rådighedsindskrænkning udgør en forpligtelse til undladelse, som er sammenlignelig til det at nedsætte sin produktion mod en godtgørelse fra myndighederne.

I nærværende sag pålægges Spørger visse begrænsninger i anvendelsen af sin jord, hvilket er sammenligneligt til at skulle nedsætte sin produktion af et givent produkt. Samtidig udbetales erstatningen med hjemmel i miljøbeskyttelseslovens § 24, med det generelle formål at undgå forurening. Det bemærkes hertil også, at Kommune Y har udvist vilje til at pålægge rådighedsindskrænkningen ved ekspropriation.

Det er således samlet set vores opfattelse, at der ikke leveres en ydelse i momsmæssig forstand, idet forpligtelsen hverken for myndighederne eller andre konkrete personer medfører fordele af en sådan art, at de kan anses som forbrugere af en ydelse.

Såfremt spørgsmål 2 mod forventning ikke besvares med "Ja", ønskes et høringssvar, så Spørger har mulighed for at komme med yderligere bemærkninger, inden der udarbejdes et endeligt bindende svar.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers fortjeneste opnået ved en frivillig aftale, indgået mellem Spørger, Vandværk G2 og Vandværk G1 om erstatning for pålæg /forbud, jf. miljøbeskyttelseslovens § 24 er omfattet af skattefrihed, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt.

Begrundelse

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der ikke er erhvervet som led i den skattepligtiges næring ved handel med fast ejendom, medregnes som udgangspunkt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Fortjeneste ved afståelse af middelbare varige rettigheder over fast ejendom - f.eks. i form af rådighedsindskrænkninger - er omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Dette fremgår af en række domme, jf. beskrivelsen i Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.5.2.2.

Erstatningssummer vedrørende fast ejendom sidestilles med salgssummer, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 2.

Spørger påtænker at indgå to aftaler om rådighedsindskrænkninger på fire nærmere angivne landbrugsarealer, og Spørger vil i den forbindelse modtage fuld erstatning. Erstatningssummerne vil dermed blive

omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, idet det er oplyst, at Spørger ikke er næringsdrivende med handel med fast ejendom.

Af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1 fremgår det, at fortjeneste, der stammer fra en erstatning ved ekspropriation, er skattefri. Det samme gælder fortjeneste, der stammer fra frivillige aftaler, når aftalen indgås med en part, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt.

For at en fortjeneste ved indgåelse af en frivillig aftale kan være opfattet af skattefritagelse, skal følgende 2 betingelser være opfyldte:

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til formålet.
2. Det skal på aftaletidspunktet stå klart, at ekspropriationen vil ske i mangel af frivillig aftale. Det vil sige, at den eksproprierende myndighed skal vise vilje til at ekspropriere.

Der henvises til Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.18.3 og SKM2006. 438. SKAT.

Ved indgåelse af en frivillig aftale om rådighedsindskrænkning på en ejendom vil det tilsvarende være en betingelse for skattefritagelse, 1) at der på aftaletidspunktet foreligger en lovhjemmel, hvorefter myndigheden kan pålægge rådighedsindskrænkningen, og 2) at myndigheden på aftaletidspunktet har vist, at den vil pålægge rådighedsindskrænkningen, såfremt der ikke bliver indgået en frivillig aftale.

I SKM2011. 841. SR bekræftede Skatterådet, at fortjeneste ved modtagelse af erstatning for indgåelse af en aftale om dyrkningspraksis og anvendelse af sprøjtemidler, kunne sidestilles med ekspropriationserstatning, og derfor var skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11.

Kommunalbestyrelsen har på møde i november 2022 besluttet, *"at kommunen agter at give påbud efter Miljøbeskyttelseslovens § 24 eller § 26 a om rådighedsindskrænkninger og arealerhvervelse (opkøb af arealer), hvis der ikke kan indgås frivillige aftale om grundvandsbeskyttelse på de konkrete matrikler i bilag 1. Meddelelse af påbud svarer til ekspropriation"*.

Af sagsfremstillingen til dagsordenspunktet fremgår endvidere følgende:

"Køb af lodsejers arealer kan enten ske på foranledning af vandforsyningen, eller lodsejer kan kræve ekstension. Det vil sige, at lodsejer under visse forudsætninger kan kræve, at den almene vandforsyning opkøber de berørte arealer. Reglerne om ekstension fremgår af Vejlovens § 104, stk. 1 og er beskrevet i Miljøstyrelsens vejledning om BNBO."

De arealer der omfattes af ekspropriationsvillighed er både den jord, der ligger indenfor BNBO (se kort over de almene vandforsyningers BNBO'er, bilag 2) samt mindre tekniske tilretninger af hensyn til driften af de udenomliggende arealer og den jord, der kan omfattes af ekstension." [...]

Efter miljøbeskyttelseslovens § 24 kan kommunalbestyrelsen give påbud eller nedlægge forbud for at undgå fare for forurening af bestående eller fremtidige vandindvindingsanlæg til indvinding af grundvand.

Efter miljøbeskyttelseslovens § 26 a kan kommunalbestyrelsen, når der er vedtaget en indsatsplan for grundvandsbeskyttelse, og hvis der ikke kan indgås en frivillig aftale, pålægge nødvendige rådighedsindskrænkninger mv.

Reglerne er beskrevet nærmere i Miljøstyrelsens "Vejledning om boringsnære beskyttelsesområder (BNBO)".

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at kommunalbestyrelsen har lovhjemmel til at pålægge de omhandlede dyrkningsbegrænsninger på arealer, der er omfattet af indsatsplanerne for grundvandsbeskyttelse, og at den har vist, at den vil pålægge rådighedsindskrænkninger, såfremt der ikke indgås frivillige aftaler.

Fortjeneste, der vedrører erstatning for de af indsatsplanerne omfattede arealer, vil således være skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

De arealer, der er omfattet af de påtænkte aftaler, er imidlertid større end arealerne i indsatsplanen. Af de matrikelkort, der er vedlagt aftalerne, fremgår det således, at der er sket en tilpasning af indsatsplanens - overvejende runde - arealer til mere kantede og dermed mere funktionelle arealer.

Der er efter Skattestyrelsens opfattelse tale om mindre tilpasninger, som skal ses i sammenhæng med byrådets beslutning om, at de arealer, der omfattes af ekspropriationsvillighed, også omfatter *"mindre tekniske tilretninger af hensyn til driften af de udenomliggende arealer og den jord, der kan omfattes af ekstension"*.

Af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.18.1 fremgår det, at *"Restarealer, som ejeren kan forlange at få omfattet af ekspropriationen, fordi arealet ikke kan anvendes rimeligt efter ekspropriationen, er også omfattet af fritagelsesbestemmelsen i EBL § 11, stk. 1."*

Dette gælder såvel ekstension efter § 16 i ekspropriationsprocesloven som efter den indholdsmæssigt sammenfaldende bestemmelse i vejlovens § 104.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de omhandlede mindre tekniske tilretninger/udvidelser af indsatsplanens arealer, af hensyn til driften af de udenom liggende arealer, må anses for omfattet af skattefriheden efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, jf. praksis omkring restarealer/ekstension. Se den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.18.1.

Skattestyrelsen bemærker, at det ikke udelukker skattefrihed, at aftalerne er indgået med to selvstændige vandværker, og ikke med kommunen, som er den myndighed, der kan pålægge dyrkningsbegrænsningerne, jf. principperne i Højesterets dom, TfS 1995, 575 HRD.

Spørger har oplyst, at der ikke har været genanbragt fortjeneste/ejendomsavance i de omhandlede arealer. Det vil derfor ikke ske beskatning af genanbragt fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 2.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at fortjeneste vedrørende erstatning for rådighedsindskrænkningerne i de påtænkte aftaler, vil være skattefri efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Skattefriheden efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11 gælder alene for erstatning vedrørende den faste ejendom. Skattefriheden gælder således ikke for den i erstatningsopgørelserne nævnte "Tab af dækningsbidrag for eksisterende afgrøder (1. år)". Erstatninger beskattes normalt på samme måde som det, erstatningen træder i stedet for, og den nævnte erstatning for tab på afgrøder vil derfor være skattepligtig, på samme måde som indtægter ved salg af afgrøder, jf. statsskattelovens § 4, litra a.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den i spørgsmål 1 omhandlede erstatning ikke er momspligtig.

Begrundelse

Ved besvarelsen forudsættes det, at indholdet af de endelige aftaler mellem Spørger og de i sagen omhandlede vandværker, svarer til indholdet i de for Skattestyrelsen fremlagte udkast.

Spørger ejer landbrugsejendommene matr.nr. Y1, Bydel Y, matr.nr. Y2, Bydel Y og matr.nr. Z1, Bydel Z.

Spørger har oplyst, at de i sagen omhandlede ejendomme er beliggende i et boringsnært beskyttelsesområde (BNBO) ved G1 og G2 i Kommune Y.

Ved boringsnært beskyttelsesområde (BNBO) forstås en administrativt fastlagt beskyttelseszone udlagt omkring almene vandforsyningsboringer. Hovedformålet er at beskytte vandkvaliteten imod forureningskilder, uheld og spild i nærområdet til en indvindingsboring.

Af de faktiske oplysninger fremgår det, at G1 og Spørger har til hensigt at indgå en frivillig aftale, der vedrører Spørgers landbrugsejendom matr.nr. Y1 og Y2. Aftalen indgås med henblik på beskyttelse af vandværkets boringer. Endvidere har Spørger og G2 til hensigt at indgå en stort set identisk frivillig aftale, der vedrører Spørgers landbrugsejendom matr.nr. Z1. Denne aftale indgås ligeledes med henblik på beskyttelse af vandværkets boringer.

Aftalerne mellem de berørte vandværker og Spørger indgås med baggrund i Miljøbeskyttelseslovens § 24 og Kommune Ys beslutning om, at kommunen er villig til at give påbud om rådighedsindskrænkninger og arealerhvervelse (opkøb af arealer), hvis der ikke kan indgås frivillige aftale om grundvandsbeskyttelse på de i sagen omhandlede matrikler.

Det fremgår af de fremlagte udkast til aftaler, at Spørger vil få tilbudt en godtgørelse, benævnt "erstatning", mod at indvillige i, at der tinglyses en rådighedsindskrænkning, i form af dyrkningsrestriktioner, på de i sagen berørte arealer, med henblik på at beskytte grundvandet.

Det fremgår endvidere af udkastene, at de indgås på "ekspropriationslignende vilkår", hvis visse betingelser er opfyldt. Dette kræver bl.a. at Kommune Y har truffet beslutning om ekspropriation.

Denne mulighed fremgår af Kommune Y kommunalbestyrelses beslutninger i august 2022 og november 2022.

Der betales moms af varer og ydelser der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person her i landet jf. momslovens §§ 3-4. Dette gælder også for så vidt angår overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 3.

Spørger har dyrket landbrugsvirksomhed med planteavl i en årrække og er momsregistreret. Spørger anses derfor for at være en afgiftspligtig person jf. momslovens § 3.

Skattestyrelsen skal bemærke, at der i henhold til sagens faktiske forhold er tale om en frivillig aftale om rådighedsindskrænkning. Der er derfor, efter Skattestyrelsens opfattelse, ikke tale om ekspropriation omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 3.

Det skal i stedet vurderes, hvorvidt rådighedsindskrænkningen mod en godtgørelse kan kvalificeres som levering af en ydelse mod vederlag jf. momslovens § 4, stk.1 eller om godtgørelsen i stedet skal anses

for at være en erstatning uden modydelse i momslovens forstand, og som derfor ikke falder indenfor momslovens anvendelsesområde.

Af momssystemdirektivets artikel 25, litra b, fremgår det, at en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand kan anses for at være en levering af en ydelse i direktivets forstand.

EU-Domstolen har haft lejlighed til at tage stilling til, hvorvidt konkrete forpligtigelser kunne anses for at være levering af en ydelse i artikel 25, litra b's forstand. EU-Domstolen har i den forbindelse lagt vægt på om forpligtigelsen medfører et forbrug i momssystemets forstand eller en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

I sag C-215/94, Jürgen Mohr, anførte Domstolen i præmis 21, at den i sagen omhandlede landmands forpligtelse til at ophøre med at producere mælk (mod en EU-godtgørelse), ikke udgjorde en tjenesteydelse (mod vederlag), som omhandlet i (dagældende) 6. direktivs artikel 6, stk. 1 forstand.

Domstolen bemærkede i dommens præmis 19-22, at moms er en generel forbrugsafgift på ting og tjenesteydelser. I sagen var der imidlertid ikke tale om forbrug i den betydning, udtrykket anvendes i det fælles merværdiafgiftssystem. EU-Fællesskabet erhvervede hverken goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handlede i almenhedens interesse, som var at fremme den rette funktion af det fælles marked for mælk, ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligtede sig til at ophøre med deres mælkeproduktion.

På den baggrund medførte en landmands forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken fordele for Fællesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder af en sådan art, at de kunne anses for forbrugere af en tjenesteydelse. Den

pågældende forpligtelse udgjorde derfor ikke en tjenesteydelse, som omhandlet i

(dagældende) direktivets artikel 6, stk. 1.

I sag C-384/95, Landboden-Agrardienste, præmis 23-25, udtalte EU-Domstolen, at en forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, en landmand havde dyrket, ikke udgjorde en tjenesteydelse i henhold til (dagældende) momsdirektiv. Den oppebårne nationale godtgørelse i relation hertil var derfor ikke omfattet af momsens anvendelsesområde.

Domstolen påpegede, at forpligtigelsen ikke gav anledning til et forbrug i momsmæssig forstand. Landmanden leverede ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger, og heller ikke en fordel, der kunne anses for et omkostningselement, der indgik i en anden persons virksomhed i omsætningskæden. Da den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, landmanden havde påtaget sig, hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer medførte fordele af en sådan art, at de kunne anses for forbrugere af en tjenesteydelse, udgjorde forpligtelsen ikke en tjenesteydelse som omhandlet i (dagældende) direktivets artikel 6, stk. 1.

I SKM2012. 541. SR eksproprierede Spørger et jordareal, og betalingen for selve jordarealet var pålagt moms. Derudover betalte Spørger en erstatning for værditab på restejendommen. Skatterådet bekræftede, at der ikke skulle betales moms af denne erstatning for værdiforringelse. Skatterådet henviste bl.a. til at et dyrkningstab og en værdiforringelse af ejendommen ikke kunne anses for en ydelse i momslovens forstand. Situationen kunne sammenlignes med EU-domstolens dom i sag C-384/95, Landboden-Agrardienste.

Med henvisning til samme sag C-384/95 og SKM2012. 541. SR, har Skatterådet i SKM2019. 106. SR endvidere fundet, at erstatning for landbrugsmæssige ulemper, f.eks. erstatning for defigurering af marker

eller erstatning for omvej og erstatning for tab af mulighed for råstofindvinding i forbindelse med ekspropriation ikke var momspligtig. Erstatningen kunne ikke anses for at være vederlag for levering af en ydelse.

I lighed med Skatterådets svar i SKM2019. 106. SR og SKM2012. 541. SR finder Skattestyrelsen ikke, at Spørger i nærværende sag, ved frivilligt at acceptere den konkrete rådighedsindskrænkning, har leveret en ydelse mod vederlag jf. momslovens § 4, stk. 1 og momssystemdirektivets artikel 25, stk.1, litra b. Skattestyrelsen finder således ikke, at Spørgers påtagelse af de omhandlede dyrkningsrestriktioner medfører et forbrug i momssystemets forstand eller en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden jf. EU-Domstolens domme i sag C-384/95, Landboden-Agrardienste og sag C-215/94, Jürgen Mohr.

Godtgørelsen repræsenterer derimod en erstatning uden modydelse, som falder udenfor momslovens anvendelsesområde. Den i sagen omhandlede erstatning er derfor ikke omfattet af momspligt.

Dette ændres ikke af, at visse borgere i Kommune Y indirekte potentielt får gavn af, at der bliver tinglyst dyrkningsrestriktioner nær de omhandlede vandværkers vandboringer.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "JA".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningsloven

§ 11. Fortjeneste, der er indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation, medregnes ikke. Det samme gælder fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen. Fortjeneste indvundet ved afhændelse efter § 34 i lov om forurennet jord medregnes heller ikke.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for fortjeneste ved afståelse af en erhvervsejendom, der efter §§ 6 A, 6 C eller 10 er genanbragt i en ejendom omfattet af stk. 1. Fortjenesten ved afståelsen af erhvervsejendommen beskattes i det indkomstår, hvor den ejendom, som fortjenesten er genanbragt i, afstås. Den skattepligtige fortjeneste opgøres med de tillæg og nedslag efter denne lov, som erhvervsejendommen ville have været berettiget til, hvis fortjenesten var blevet beskattet på tidspunktet for afståelsen af erhvervsejendommen. Hvis afståelsen er omfattet af 1. pkt., bortfalder ved beregning af den skattepligtige indkomst af fortjeneste ved afståelse af den ejendom, hvori fortjenesten oprindeligt har været anbragt, nedslag i denne ejendoms anskaffelsessum efter §§ 6 A, 6 C eller 10. I stedet for at medregne fortjenesten ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter 2. og 3. pkt. kan den skattepligtige dog vælge at udskyde beskattningen ved at genanbringe fortjenesten i en ny ejendom eller en ombygning, tilbygning eller nybygning efter reglerne i §§ 6 A eller 6 C.

Statsskatteloven

§ 4 Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabriksdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

b) [...]

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.5.2.2

"Fortjeneste ved afståelse af middelbare varige (begrænsede) rettigheder over fast ejendom er omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Dette er fastslået ved en række domme fra Højesteret og landsretterne."

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.18.1

"Restarealer, som ejeren kan forlange at få omfattet af ekspropriationen, fordi arealet ikke kan anvendes rimeligt efter ekspropriationen, er også omfattet af fritagelsesbestemmelsen i EBL § 11, stk. 1. Se § 16, stk. 3, i LBK nr. 1161 af 20. november 2008 om fremgangsmåden ved ekspropriation vedrørende fast ejendom (ekspropriationsprocesloven).

Det samme gælder restarealer, der er omfattet af vejlovens § 104, stk. 1.

Bemærk

Der er ikke skattefritagelse, når en kommune i forbindelse med en aktuel ekspropriationssituation indgår en supplerende aftale om at erhverve et yderligere areal, som ligger udover, hvad der direkte er omfattet af ekspropriationshjemlen."

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. H. 2.1.18.3

"Betingelserne for skattefritagelse efter dagældende EBL § 11, 2. pkt., er fastslået ved Højesterets dom. Se TfS 1995, 575 HRD.

I Højesterets dom fra 1995 blev der taget stilling til, hvornår betingelserne for skattefritagelse i dagældende EBL § 11, 2. pkt. var opfyldt. Dommen drejede sig nærmere om, hvorvidt et vederlag, der blev udbetalt ved en frivillig aftale med et menighedsråd om rådighedsindskrænkning over en del af en ejendom, var skattefri efter dagældende EBL § 11, 2. pkt. Menighedsrådet havde ikke selv ekspropriationskompetence. Kommunen kunne have eksproprieret til formålet, men efter det oplyste var kommunen ikke inddraget i forhandlingerne forud for aftalen, og det kunne ikke lægges til grund, at aftalen helt eller delvist blev indgået for at varetage forhold, som kommunen havde tilkendegivet en væsentlig planlægningsmæssig interesse i.

Højesteret fastslog i dommen

- at det efter formålet med dagældende EBL § 11, 2. pkt. (salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere) ikke i sig selv udelukkede skattefrihed efter denne bestemmelse
- at aftalen blev indgået med en ikke-ekspropriationsberettiget, og

- at vederlaget blev betalt af en ikke-ekspropriationsberettiget, mens kompetencen til i givet fald at ekspropriere lå hos en anden (kommunen).

Højesteret udtalte også, at det efter sammenhængen med dagældende EBL § 11, 1. pkt., imidlertid var en betingelse for at anvende dagældende EBL § 11, 2. pkt., at det på aftaletidspunktet måtte påregnes (skulle stå klart), at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, hvis en frivillig aftale ikke blev indgået.

Højesteret fandt, at de angivne betingelser for skattefritagelse ikke var opfyldt i sagen.

Dommen betyder imidlertid, at det ikke nødvendigvis er den myndighed, der har ekspropriationskompetencen, der skal være aftalepart. Det er heller ikke en forudsætning, at erhververen er en offentlig myndighed.

Dommen fastslår dog, at det på aftaletidspunktet skal stå klart, at dispositionen vil blive gennemtvunget ved ekspropriation, hvis den frivillige aftale ikke indgås.

Praksis

Følgende betingelser skal være opfyldte på aftaletidspunktet, for at en overdragelse kan anses for sket i en ekspropriationssituation:

- Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til formålet
- På aftaletidspunktet skal det kunne påregnes (stå klart), at ekspropriationen vil ske i mangel af frivillig aftale, dvs. at den eksproprierende myndighed skal vise vilje til at ekspropriere. Der skal være ekspropriationsrealitet."

SKM2006. 438. SKAT

SKAT-meddelelse om praksis vedrørende skattefritagelse ved overdragelse af fast ejendom i ekspropriationssituationer. Meddelelsen er efterfølgende indskrevet i Den Juridiske vejlednings afsnit C. H. 2.1.18.3.

SKM2007. 191. SR

Skatterådet fandt, at betingelserne for skattefritagelse efter § 11, 2. pkt., i ejendomsavancebeskatningsloven var opfyldt ved frivillig aftale om tinglyst deklaration om dyrkningsbegrænsninger.

SKM2011. 841. SR

Skatterådet bekræftede, at fortjeneste indvundet ved modtagelse af erstatning for indgåelse af aftale om dyrkningspraksis, samt anvendelse af sprøjtemidler blev sidestillet med ekspropriationserstatning, så § 11 i ejendomsavancebeskatningsloven fandt anvendelse og erstatningen blev friholdt for ejendomsavancebeskatning.

SKM2014. 423. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at fortjeneste ved modtagelse af en erstatning for påbud efter miljøbeskyttelseslovens § 24 var skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11.

SKM2015. 436. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger kunne indgå en frivillig aftale om erstatning for deklarationspålæg efter miljøbeskyttelseslovens § 24, med den følge, at erstatningen i forhold til ejeren af ejendommen sidestilledes med en ekspropriationserstatning efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momsloven

§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. [...]

§ 4. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Stk. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

- 1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- 2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejer eller køber senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.
- 3) Overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov.

Miljøbeskyttelsesloven

§ 24. Kommunalbestyrelsen kan give påbud eller nedlægge forbud for at undgå fare for forurening af bestående eller fremtidige vandindvindingsanlæg til indvinding af grundvand.

Stk. 2. Kommunalbestyrelsen kan meddele påbud eller forbud for at undgå fare for forurening af overfladevand, der indvindes med tilladelse efter § 20 i lov om vandforsyning m.v. Kommunalbestyrelsen kan herunder forbyde eller fastsætte vilkår for sejlads og fiskeri.

Stk. 3. Der kan ikke meddeles påbud efter stk. 1 eller 2 om foranstaltninger vedrørende forurenede jord, jf. § 83 c.

§ 62. Medfører inddragelse under et beskyttelsesområde efter § 23, at grundejeren må ændre eller ophøre med et bestående lovligt forhold, skal der betales erstatning. Erstatningen kan nedsættes eller bortfalde, for så vidt forholdet ikke var lovligt, hensigtsmæssigt eller forsvarligt.

§ 63. Spørgsmålet om, hvorvidt der skal betales erstatning i anledning af et forbud eller påbud efter § 24, afgøres af taksationsmyndighederne, jf. § 61, efter anmodning fra den, til hvem forbuddet eller påbuddet er rettet. Forbud eller påbud vedrørende lovligt bestående forhold, herunder lovlig anvendelse og oplagring af gødningsstoffer i landbrug, gartneri og skovbrug, kan dog kun gives mod fuldstændig erstatning, medmindre andet følger af andre retsregler.

§ 64. Erstatning efter § 62 og § 63 betales af de brugere af vandet, der har fordel af forbuddet eller påbuddet. Når vedkommende kommune ikke allerede som følge heraf skal betale erstatningen, kan taksationsmyndighederne, hvis foranstaltningen skønnes at være af betydning for en større del af kommunens beboere, træffe bestemmelse om, at kommunen helt eller delvist skal betale erstatningen.

Bekendtgørelse om krav til kommuneplanlægning inden for områder med særlige drikkevandsinteresser og indvindingsoplande til almene vandforsyninger uden for disse

§ 1. Bekendtgørelsens formål er at sikre, at kommuneplanlægningen, jf. lov om planlægning, bidrager til forebyggelse af fare for forurening af nuværende og fremtidige grundvandsressourcer inden for områder med særlige drikkevandsinteresser og indvindingsoplande til almene vandforsyninger uden for disse, jf. § 11 a, stk. 1, nr. 2 og 3, i lov om vandforsyning m.v.

§ 2. Kommunalbestyrelsen skal i kommuneplanlægningen friholde områder med særlige drikkevandsinteresser og indvindingsoplande til almene vandforsyninger uden for disse for virksomhedstyper eller anlæg, der medfører en væsentlig fare for forurening af grundvandet. Forbuddet gælder ikke arealer, der allerede er udlagt i kommuneplanen for disse virksomhedstyper og anlæg. Kommunalbestyrelsen skal desuden friholde afgrænsede boringsnære beskyttelsesområder til almene vandforsyninger for udlæg af nye arealer til en arealanvendelse, der medfører øget fare for forurening af grundvandet.

Momssystemdirektivet

Artikel 25

En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

- a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven

6. Momsdirektiv

Artikel 6

Tjenesteydelser

1. Ved " tjenesteydelse " forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på :

- overdragelsen af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke;
- en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand ;
- udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov.

Praksis

EU-Domstolens dom i sagen C-384/95, Landboden-Agrardienste

Sagen omhandler hvorvidt der skal svares omsætningsafgift af en national godtgørelse for ekstensivering af kartoffelproduktionen. I forbindelse med sagen udtalte Domstolen bl.a.:

23. En transaktion som den i hovedsagen foreliggende, nemlig den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, en landmand påtager sig, er ikke i overensstemmelse med

denne grundsætning, idet den ikke giver anledning til noget forbrug. Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i sit forslag til afgørelse, leverer landmanden ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger, og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

24. Da den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, landmanden har påtaget sig, hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer medfører fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse, udgør forpligtelsen ikke en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

25. De to første præjudicielle spørgsmål må derfor besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, han har dyrket, som en landmand påtager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette direktiv. Den herfor oppebårne godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.

EU-Domstolens dom i sagen C-215/94, Jürgen Mohr

Sagen omhandler den momsmæssige kvalifikation af en konkret godtgørelse for et definitivt ophør af mælkeproduktion. I forbindelse med sagen udtalte Domstolen bl.a.:

19. Det bemærkes, at ifølge artikel 2, stk. 1, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) er merværdiafgift en generel forbrugsafgift på ting og tjenesteydelser.

20. I et tilfælde som det foreliggende er der imidlertid ikke tale om forbrug i den betydning, udtrykket anvendes i det fælles merværdiafgiftssystem.

21. Som generaladvokaten har anført i punkt 27 i forslaget til afgørelse, erhverver Fællesskabet ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligter sig til at ophøre med deres mælkeproduktion, hverken goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handler i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af det fælles marked for mælk.

22. På denne baggrund medfører en landmands forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken for Fællesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder

fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse. Den pågældende forpligtelse udgør derfor ikke en tjenesteydelse, som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1.

23. De præjudicielle spørgsmål må derfor besvares med, at direktivets artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den forpligtelse til at ophøre med mælkeproduktion, som en landmand påtager sig i henhold til forordning nr. 1336/86, ikke udgør en tjenesteydelse. Den herfor oppebårne godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.

SKM2019. 106. SR

Spørger ejede en ejendom med et jordtilliggende, som var beliggende i et område, der dels indgik i Vejdirektoratets undersøgelser af mulige linjeføringer for en ny motorvej, og dels indgik i et projekt, som vedrørte nedgravning af en gasledning. I forbindelse med både gasledning og motorvej kunne der forekomme ekspropriation af Spørgers ejendom.

Skatterådet var enig med Spørger i, at servituterstatning i forbindelse med ekspropriation til etablering af gasledning ikke var momspligtig. Det forudsættes ved besvarelsen, at jorden var omfattet af landbrugspligt.

Skatterådet var ikke enig med Spørger i, at erstatning for afståelse af areal ved ekspropriation til motorvejsbyggeri ikke var momspligtig.

Skatterådet bekræftede, at erstatning for afståelse af afskårne arealer, der ikke skulle anvendes til motorvejsbyggeri ikke var momspligtig. Det forudsættes ved besvarelsen, at jorden var omfattet af landbrugspligt.

Skatterådet afviste at svare på, om erstatning for afståelse af Spørgers ejendom ved en totalekspropriation i forbindelse med motorvejsbyggeri i sin helhed ikke var momspligtig.

Skatterådet bekræftede, at momspligten ved totalekspropriation kun omfattede de arealer, der havde været anvendt i Spørgers momspligtige virksomhed og som skulle anvendes til motorvejsbyggeriet.

Skatterådet bekræftede, at erstatning for strukturskade i forbindelse med ekspropriation ikke var momspligtig.

Skatterådet bekræftede, at afgrødeerstatning i forbindelse med ekspropriation ikke var momspligtig.

Skatterådet bekræftede, at erstatning for landbrugsmæssige ulemper, f.eks. erstatning for defigurering af marker eller erstatning for omvej, i forbindelse med ekspropriation ikke var momspligtig.

Skatterådet bekræftede, at erstatning for tab af mulighed for råstofindvinding i forbindelse med ekspropriation ikke var momspligtig.

[...]

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

[...]

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at erstatning for landbrugsmæssige ulemper, f.eks. erstatning for defigurering af marker eller erstatning for omvej, i forbindelse med ekspropriation ikke er momspligtig.

Begrundelse

Det er oplyst, at erstatningen er en kompensation for de merudgifter, som landmanden får i forbindelse med den fortsatte drift af de berørte arealer, fx fordi landbrugsmaskinerne skal vende flere gange, hvilket øger brændstof- og tidsforbrug.

Det er en forudsætning for momspligt, at der leveres varer eller ydelser mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår af sag C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG, præmis 13, at merværdiafgift er en generel forbrugsafgift på ting og tjenesteydelser. Domstolen udtalte i præmis 23-24, at den

forpligtelse til at nedsætte sin produktion, som en landmand påtager sig, ikke giver anledning til noget forbrug. Landmanden leverer således ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger, og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden. Da forpligtelsen til at nedsætte produktionen hverken for myndighederne eller for andre personer medfører fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse, udgør forpligtelsen ikke en tjenesteydelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at der opstår ulemper på grund af ekspropriationen af en del af Spørgers landbrugsjord, ikke kan anses for en ydelse i momslovens forstand. Se SKM2012. 541. SR om erstatning for værdiforringelse.

Erstatningen kan derfor ikke anses for vederlag for levering af en ydelse, og den er derfor ikke momspligtig.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med ja.

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at erstatning for tab af mulighed for råstofindvinding i forbindelse med ekspropriation ikke er momspligtig.

Begrundelse

Det er oplyst, at erstatningen dækker den tabte mulighed for råstofindvinding på baggrund af, at en rådighedsindskrænkning på grund af en tinglyst servitut eller selve beliggenheden af et motorvejsanlæg på jorden forhindrer indvinding.

Det er en forudsætning for momspligt, at der leveres varer eller ydelser mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at tab af mulighed for råstofindvinding ikke kan anses for en ydelse i momslovens forstand. Se SKM2012. 541. SR om erstatning for værdiforringelse.

Erstatningen kan derfor ikke anses for vederlag for levering af en ydelse, og den er derfor ikke momspligtig.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 9 besvares med ja.

SKM2012. 541. SR

Spørger har eksproprieret et jordareal, og betalingen for selve jordarealet er pålagt moms. Derudover betaler Spørger en erstatning for værditab på restejendommen. Skatterådet bekræfter, at der ikke skal betales moms af denne erstatning for værdiforringelse.

SKM2021. 700. SKTST

[...]

5. Ny praksis

På baggrund af SKM2021. 84. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at hidtidig praksis er underkendt. Det betyder, at ekspropriation - typisk af fast ejendom - mod betaling af en erstatning ikke kan anses for at udgøre en levering mod vederlag af ejendommen til anlægsmyndigheden.

Der skal således ikke betales moms af ekspropriationserstatning, jf. dog nedenfor.

Ved lov nr. 1295 af 5. december 2019 blev momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a, indsat i momslovens § 4, som et nyt stk. 3, nr. 3, hvorefter overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov udgør en levering mod vederlag.

Ændringsloven er trådt i kraft den 1. januar 2020, jf. lovens § 11, stk. 1.

Praksisændringen som fastlagt ved SKM2021. 84. LSR har således kun virkning frem til ikrafttrædelsen af ændringsloven.

Det bemærkes, at salg af fast ejendom til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen, men hvor der ikke er gennemført en ekspropriation af ejendommen, ikke er omfattet af genoptagelse i henhold til dette styresignal.

[...]

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 4.1.5 Levering af ydelser

[...]

Regel

Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering end levering af en vare. Se hjemlen i momssystemdirektivets artikel 24, stk. 1, og ML § 4, stk. 1, 3. pkt.

En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en følgende transaktioner:

Overdragelse af et immaterielt gode (en immateriel rettighed), uanset om kravet på rettigheden er skriftligt eller ikke. Se momssystemdirektivets artikel 25, litra a).

Forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand. Se momssystemdirektivets artikel 25, litra b).

Udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller ifølge loven. Se momssystemdirektivets artikel 25, litra c).

Se også omtalen i D. A. 3.1.4.2.4 af momsudvalgets retningslinje om non-performing loans.

Gennemførelsesbestemmelserne (Forordning (EU), nr. 282/2011)

Forordningen indeholder yderligere regler:

Når en momsplichtig person blot samler de forskellige dele af en maskine, som alle er leveret til denne af kunden, er denne transaktion en ydelse, som den defineres i artikel 24, stk. 1, i Momssystemdirektivet. Se artikel 8 i forordningen.

Salg af en option, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 135, stk. 1, litra f), i Momssystemdirektivet (se evt. afsnit D. A. 5.11.8), er en ydelse, som den defineres i artikel 24, stk. 1, i nævnte

direktiv. En sådan ydelse er adskilt fra de underliggende transaktioner, som ydelserne knytter sig til. Se artikel 9 i forordningen.

Hvornår er en udeladelse en ydelse (forbrug)?

En forpligtelse til at undlade noget udgør kun en ydelse, hvis forpligtelsen medfører et forbrug. Se EF-domstolens dom i sag C-384/95, Landboden-Agrardienste, præmis 20.

En forpligtelse til at nedsætte sin produktion, som en landmand påtager sig mod godtgørelse fra myndighederne, er ikke en leverance mod vederlag. Landmanden leverer ikke ydelser til en konkret forbruger og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden. Forpligtelsen medfører hverken for myndighederne eller andre konkrete personer fordele af en sådan art, at den kan anses for forbrugere af en ydelse. Se præmisserne 21-22 i EF-domstolens dom i sag C-215/94, Jürgen Mohr, og præmisserne 23-24 i sag C-384/95, Landboden-Agrardienste.

Når et ejendomsselskab modtager en godtgørelse fra et vandselskab mod at undlade at kræve, at den fjerner sine gamle vandrør på ejendomsselskabets grundstykke, anses dette som en levering mod vederlag, når visse betingelser er opfyldt. Bl.a. skal handlingen give anledning til noget forbrug eller give en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomheds omsætningskæde.

Det at acceptere godtgørelsen mod at undlade at kræve, at vandrørene bliver fjernet, hænger uløseligt sammen med et forbrug eller en fordel, der indgår i omsætningskæden i ejendomsselskabets virksomhed. Hvis ejendomsselskabet, på grund af vandrørene, forhindres i at gennemføre sit planlagte byggeprojekt (med henblik på enten salg eller udleje), ville dette lægge en hindring i vejen for ejendomsselskabets økonomiske virksomhed (opførelse af en ejendom med henblik på enten salg eller udleje). Se SKM2019. 83. SR.

[...]