

HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 9. oktober 2017

Sag 71/2017

(1. afdeling)

A

(advokat Svend Erik Holm)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Tim Holmager)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Kolding den 1. juni 2015 og af Vestre Landsrets 7. afdeling den 30. november 2016.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Jon Stokholm, Jens Peter Christensen, Kurt Rasmussen og Anne Louise Bormann.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Supplerende sagsfremstilling

Forud for overførslen til byzone (vurderingsår 2008) var den offentlige ejendomsvurdering 1.166.400 kr. for ejendommen X-vej 7 og 8.708.900 kr. for ejendommen Y-vej 20. Efter overgangen til byzone (vurderingsår 2009) var den offentlige ejendomsvurdering 20.430.100 kr. for ejendommen X-vej 7 og 54.548.900 kr. for ejendommen Y-vej 20.

Ved kendelse af 28. april 2011 traf Taksationskommissionen for Vejle afgørelse om, hvilket beløb Vejle Kommune skulle betale for arealerne, efter at de efter anmodning fra A og B blev overtaget af kommunen. Beløbet blev fastsat til en arealerstatning på 50 kr. pr. m² samt erstatning for bygninger, svarende til samlet 42.691.300 kr.

Afgørelsen blev af Vejle Kommune indbragt for Overtaksationskommissionen for Vejle og Ringkøbing, der den 31. august 2012 afsagde kendelse i sagen. Overtaksationskommissionen nedsatte arealerstatningen til 45 kr. pr. m², og fastsatte en samlet erstatning på 38.512.170 kr. Af kendelsen fremgår bl.a.:

” Det skal tilføjes, at det efter overtaksationskommissionens opfattelse ville være et eklatant eksempel på dobbelterstatning, hvis der ud over en arealerstatning på 45 kr. pr. m² blev ydet erstatning for landbrugsmæssige indtægtstab, som krævet af ejerne. Man kan ikke afhænde sin jord til erhvervsformål og samtidig blive stillet indtægtsmæssigt, som om man stadig ejede jorden. Alternativt måtte man erstatte jorden som landbrugsjord med tillæg af erstatning for landbrugsmæssige ulemper, hvilket dog efter kommissionens opfattelse samlet set ville medføre en mindre erstatning.”

Retsgrundlag

I ejendomsavancebeskatningsloven hedder det bl.a.:

”§ 1. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

...

§ 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...”

Ved lov nr. 189 af 22. maj 1975 om ændring af lov om særlig indkomstskat m.v. blev der indført et fradrag på 30.000 kr. ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste for ejendomme, der blev eksproprieret. Af bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 1974-75, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 98, sp. 1525 f.) fremgår bl.a.:

”Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom ved ekspropriation ... beskattes efter de gældende regler på samme måde som fortjeneste ved salg.

Dette synes ikke ganske rimeligt. Regeringen foreslår derfor, at beskatning af ekspropriationserstatning lempes ved indrømmelse af et særligt fradrag på 30.000 kr. Ekspropriation er en begivenhed, som ejeren ikke selv har fremkaldt, og han har tilmed ikke som ved frivilligt salg mulighed for at nægte afståelse, hvis de tilbudte vilkår forekommer ham utilfredsstillende. Ved det foreslåede fradrag på 30.000 kr. i forbindelse med den ... foreslåede forhøjelse af beregningsfradraget, tilsigtes det at friholde hovedparten af ekspropriationserstatningerne, navnlig ved delvis afståelse af ejendomme, fra at rammes af den særlige indkomstskat...”

Bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. og 2. pkt., fik sin nugældende ordlyd ved lov nr. 245 af 8. juni 1979 om ændring af lov om særlig indkomstskat m.v. I bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 1978-79, tillæg A, lovforslag nr. L 219, sp. 3929 f.) hedder det:

”For så vidt angår de mindre erstatninger har 30.000 kr.-fradraget virket efter sin hensigt. Ved omfattende ekspropriationer, navnlig totalekspropriationer, er det imidlertid forekommet, at beskatningen af ekspropriationserstatningen har vanskeliggjort det for ejeren af den eksproprierede ejendom at genanskaffe en tilsvarende ejendom.

Det forekommer ikke rimeligt. Det fremsatte lovforslag tilsigter at imødegå disse uheldige virkninger, idet fortjeneste ved modtagelse af ekspropriationserstatninger efter forslaget ikke skal medregnes til den skattepligtige særlige indkomst, ... Det samme gælder ved frivillig overdragelse til en erhverver, der opfylder betingelserne for at kunne ekspropriere ejendommen...”

Planlovens § 47 a er sålydende:

”§ 47 a. En ejer af en fast ejendom, der benyttes til landbrug, ..., kan, hvis ejendommen helt eller delvis overføres fra landzone til byzone eller sommerhusområde, inden 4 år efter overførslen forlange ejendommen henholdsvis den overførte del af denne overtaget af kommunen for et beløb fastsat af taksationsmyndighederne efter de samme regler, som efter §§ 47 og 50 gælder for ekspropriation af ejendomme...”

Bestemmelsen blev indført som § 8 i lov nr. 324 af 18. juni 1969 om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (Folketingstidende 1968-69, tillæg A, lovforslag nr. L 204, sp. 4359 f.) fremgår bl.a.:

”Det foreliggende forslag om en frigørelsesafgift m.v. er et led i det samlede kompleks af regeringens jordlove. Med forslaget til lov om by- og landzoner (lovforslag nr. 65) er det hensigten at foretage en landsomfattende inddeling af al fast ejendom henholdsvis i landzoner, hvori ejendommene ikke uden særlig tilladelse kan overgå til anden anvendelse, og i byzoner, hvori der ikke findes de samme begrænsninger i ejendommens anvendelsesmuligheder, som er foreslået indført for ejendomme i landzonerne. I forbindelse med, at landzoneejendomme inddrages under byzone ... åbnes der således adgang til en udvidet anvendelse af disse ejendomme, herunder navnlig til bebyggelse. En væsentlig del af den værdistigning, som inddragelsen af en fast ejendom under en byzone ... vil repræsentere, må siges at være af samfundsskabt natur.

Formålet med forslaget om indførelse af en frigørelsesafgift er at inddrage en del af disse samfundsskabte værdier. Afgiften står endvidere i forbindelse med den lempelige beskatning af landbrugsejendomme i landzoner...”

Ved lov nr. 458 af 9. juni 2004 blev lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom ophævet, og bestemmelsen i lovens § 8 blev overført til planloven. Af de almindelige bemærkninger til lovforslagets pkt. 2, og af bemærkningerne til § 6 (Folketingstidende 2003-04, tillæg A, lovforslag nr. L 126, sp. 4632 f.) fremgår bl.a. følgende:

”2. Lovforslagets enkelte dele

...

Ophævelse af lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom

Frigørelsesafgiften har til formål at beskatte den værdistigning, der fremkommer, når en ejendom overgår fra landzone til byzone eller sommerhusområde. Beskatningen skal i princippet ske samtidig med zoneovergangen.

...

... Formålet med loven er således, at inddrage en del af denne værditilvækst, der er knyttet til indlemmelse af faste ejendomme under byzone eller som sommerhusområde, hvor der åbnes adgang til en udvidet anvendelse af ejendommene. Denne værdistigning fandt man rimelig blev beskattet, da den væsentligste del af værdistigningen skyldtes den ændrede zonestatus, og derfor måtte siges at være samfundsskabt.

...

Kommunen har pligt til inden 4 år efter zoneovergangen at overtage den afgiftspligtige ejendom til en pris svarende til slutbeløbet, hvis den afgiftspligtige begærer dette. Bestemmelsen er en beskyttelse af ejeren mod kommunens ændringer i zonestatus...

...

Ophævelsen af frigørelsesafgiften betyder i princippet, at den værdistigning, der er en følge af en ejendoms overgang fra landzone til byzone, ikke beskattes på det tidspunkt, hvor zoneoverførslen sker, men at beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor ejendommen afhændes.

...

Ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven medfører således ikke, at den samfundsskabte værdistigning ikke beskattes. Beskatningstidspunktet udskydes blot til det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer sælger ejendommen. Alene i de tilfælde, hvor fortjenesten ved salg af en sådan ejendom er omfattet af parcelhusreglen, vil der ikke ske nogen beskatning af fortjenesten. Det må dog antages at være tilfældet i meget begrænset omfang på grund af grundarealernes størrelse...

Selvom frigørelsesafgiftsloven ophæves, er det fundet hensigtsmæssigt at bevare visse af de regler i frigørelsesafgiftsloven, der indeholder en væsentlig retssikkerhedsgaranti for den enkelte ejer af en fast ejendom, ved at de overføres til planloven...

Til § 6

Efter den foreslåede bestemmelse ophæves frigørelsesafgiftsloven. Ophævelsen af frigørelsesafgiften betyder, at den værdistigning, der efter de gældende regler beskattes efter frigørelsesafgiftsloven fremover beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven og efter afskrivningsloven.

Den væsentligste forskel på den gældende beskatning og den fremtidige beskatning er, at den væsentlige værdistigning, der er en følge af en ejendoms overgang fra landzone til byzone, ikke beskattes på det tidspunkt, hvor zoneoverførslen sker, men udskydes til det tidspunkt, hvor ejendommen afhændes.

...

Ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven medfører således ikke, at den samfundsskabte værdistigning undgår beskatning.”

I planlovens § 48 hedder det bl.a.:

”§ 48. Når en lokalplan eller en byplanvedtægt har forbeholdt en ejendom til et offentligt formål, kan ejeren forlange ejendommen overtaget af kommunen mod erstatning.
Stk. 2. Når en lokalplan eller en byplanvedtægt har forbeholdt en del af en ejendom til et offentligt formål, kan ejeren forlange den pågældende del af ejendommen overtaget af kommunen mod erstatning. Hvis restejendommen ikke kan udnyttes på rimelig måde som selvstændig ejendom, kan ejeren forlange hele ejendommen overtaget af kommunen.
Stk. 3. Overtagelsespligten efter stk. 1 og 2, 1. pkt., påhviler dog kun kommunen, hvis det pågældende areal ikke kan udnyttes på en økonomisk rimelig måde i overensstemmelse med den faktiske udnyttelse af de omliggende ejendomme.”

Højesterets begrundelse og resultat

Denne sag angår, om A og hans ægtefælle Bs fortjeneste ved afståelsen af de arealer, som de i medfør af planlovens § 47 a har anmodet Vejle Kommune om at overtage, er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. eller 2. pkt.

Arealerne er ikke blevet eksproprieret som anført i § 11, stk. 1, 1. pkt.

Som det fremgår af Højesterets dom af 11. august 1995 (UfR 1995.831), er det en betingelse for anvendelse af § 11, stk. 1, 2. pkt., at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået. Det er ubestridt, at Vejle Kommune havde opgivet planerne om at ekspropriere arealerne, da anmodningen om overtagelse blev fremsat, og denne betingelse er derfor ikke opfyldt.

Spørgsmålet er herefter, om formålet med ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, fører til, at kommunens overtagelse af arealerne efter planlovens § 47 a – ligesom en kommunes overtagelse af en ejendom efter planlovens § 48 – alligevel må anses for omfattet af skattefriheden. A har til støtte herfor gjort gældende, at overdragelsen ikke var frivillig, idet den

var begrundet i, at det ikke længere var rentabelt at drive arealerne som landbrugsjord som følge af overførslen fra landzone til byzone og de deraf følgende stigninger i ejendomsskatter.

Den pligt, som kommunen har efter planlovens § 47 a til efter anmodning at overtage en ejendom, der er overført fra landzone til byzone, blev indført ved lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom, som havde til formål ved beskatning at inddrage den samfundsskabte værdistigning, der er en følge af, at en landzoneejendom overføres til byzone. Det fremgår af forarbejderne til den lov, som ophævede frigørelsesafgiften, at ophævelsen ikke medførte, at den samfundsskabte værdistigning ikke ville blive beskattet. Beskatningstidspunktet blev blot udskudt til det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer solgte ejendommen. Det var således en forudsætning, at værdistigningen som følge af en zoneændring ville blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at Vejle Kommunes overtagelse af arealerne ikke kan sidestilles med de afståelser af ejendom, der er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 200.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningsbeløbene skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.