Offentliggjort d. 3. december 2013

Forældrekøb - værdiansættelse ved overdragelse fra selskab til aktionær – værdiansættelse af lejlighed udlejet til barn – SKM2013.841.HR ©

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

Højesteret har ved en principiel dom af 27/11 2013 truffet afgørelse om grundlaget for værdiansættelse af en ejerlejlighed ved overdragelse fra selskab til hovedaktionær, medens lejligheden var udlejet til hovedaktionærens søn.

Det er et grundlæggende skatteretligt princip, at dispositioner mellem interesseforbundne parter skal foregå på markedsvilkår.

For overdragelse af *fast ejendom* skal, som for alle andre aktiver, følgelig anvendes en værdiansættelse svarende til værdiansættelsen ved afståelse til en uafhængig tredjemand på det tidspunkt, hvor bindende aftale er indgået, jf. herved også ligningslovens § 2, stk. 1, hvor armslængdeprincippet er lovfæstet. I en del - men langt fra alle - tilfælde vil skattemyndighederne acceptere den senest bekendtgjorte, offentlige vurdering som udtryk for ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Er der imidlertid tale om en personkreds omfattet af Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, accepteres her en værdiansættelse baseret på seneste ejendomsvurdering +/- 15 pct., selv om denne værdi måtte afvige fra handelsværdien. Af cirkulærets pkt. 6, stk. 2 fremgår således, at hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve eller

gaveafgiften. Samme værdiansættelse lægges endvidere til grund ved sælgers avance-opgørelse.

Der er således grundlag for at sondre mellem *på den ene side* interesseforbundne parter omfattet af 1982-cirkulæret og *på den anden side* interesseforbundne parter, der ikke er omfattet af cirkulæret, eksempelvis selskab og aktionærer, hvor værdiansættelsen er normeret i Den Juridiske Vejledning, afsnit C.B.3.5.4.3.

For så vidt angår særligt udlejede ejerlejligheder har der siden 18. almindelige vurdering pr. 1. januar 1986 dannet sig en administrativ praksis, hvorefter ejendomsværdien for en udlejet, dvs. ikke-fri, ejerlejlighed almindeligvis er blevet ansat til 50 pct., af hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været ”fri”.

For en sådan udlejet ejerlejlighed vil den senest bekendtgjorte offentlige vurdering efter den foreliggende praksis ikke være et retvisende udtryk for lejlighedens handelsværdi, hvis lejligheden i realiteten overdrages som fri, jf. nærmere nedenfor.

1. Overdragelse af forældrekøbslejlighed fra forældre til barn

Overdragelse mellem personer indenfor den afgiftspligtige personkreds, herunder fra forældre til børn, er omfattet af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Efter cirkulæret sondres ved værdiansættelsen mellem udlejede lejligheder og ikke-udlejede, ”fri” lejligheder.

Efter *hovedreglen* i cirkulærets punkt 2 ansættes værdien normalt til værdien i handel og vandel, det vil sige i fri handel mellem uafhængige parter på det åbne marked på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen.

I cirkulærets punkt 6 er fastsat den *undtagelse* til dette udgangspunkt, at har parterne omfattet af cirkulæret anvendt en værdiansættelse, der omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, vil denne værdiansættelse som udgangspunkt blive lagt til grund af skattemyndighederne.

Offentliggjort d. 3. december 2013

I cirkulærets pkt. 9 er – som en undtagelse til cirkulærets pkt. 6 – fastsat den bestemmelse, at hvis en ejerlejlighed ved den seneste ejendomsvurdering er ansat som en udlejet ejerlejlighed under hensyn til huslejerestriktioner, er den seneste kontantejendomsværdi ikke et brugbart sammenligningsgrundlag, hvis ejerlejligheden ved arveudlægget eller gaveoverdragelsen er overdraget som ”fri” ejerlejlighed. Ifølge cirkulærets pkt. 9, stk. 2 bør skattemyndighederne i sådanne tilfælde foretage supplerende undersøgelser, f.eks. ved at indhente en udtalelse fra Statsskattedirektoratet om ejerlejlighedens værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

Med dette udgangspunkt er spørgsmålet, om forældre og barn ved overdragelse af en lejlighed kan anvende en vurdering efter 50 pct.´s-reglen som grundlag for værdiansættelsen med henvisning til, at lejligheden er udlejet til barnet, selv om salget sker til barnet. Eller alternativt, at det med henvisning til cirkulærets pkt. 9 i en sådan situation ikke er muligt at anvende den senest bekendtgjorte offentlige vurdering, ansat efter praksis om en 50 pct.´s reduktion.

Dette spørgsmål blev indenfor 1982-cirkulærets anvendelsesområde afklaret med sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2010, 570 LSR.

Landsskatteretten fandt her, at den omhandlede ejerlejlighed ved salget fra forældre til datter ”reelt blev en ”fri” ejerlejlighed”, fordi det var lejeren, dvs. datteren, som erhvervede ejerlejligheden til egen fortsat beboelse. Forældrene og datteren ansås herefter ikke for bundet af huslejerestriktioner.

Med denne præmis - sammenholdt med, at lejligheden ved seneste vurdering var vurderet som udlejet (ikke fri), fandt Landsskatteretten, at overdragelsen var omfattet af cirkulærets punkt 9.

Dette indebar efter Landsskatterettens opfattelse videre, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, dvs. +/-15 pct.´s-reglen, jf. ovenfor, ikke fandt anvendelse. Lejligheden skulle følgelig værdiansættes efter cirkulærets hovedregel i pkt. 2, dvs. til værdien i handel og vandel. Lejlighedens værdi blev herefter ansat efter et konkret skøn under hensyntagen til salg af lejligheder i samme opgang som den i sagen omhandlede lejlighed, et salg af

en tilsvarende lejlighed i 2009, at den i sagen omhandlede lejlighed var en stuelejlighed, samt at lejligheden efter overdragelsen havde fået nyt køkken.

Den omstændighed, at den offentlige vurdering ikke var foretaget på et retvisende grundlag, idet vurderingen var omfattet af 1982-cirkulærets undtagelse i pkt. 9 til den gunstige regel i pkt. 6, førte således frem til en skønsmæssig ansættelse af lejlighedens handelsværdi alt i overensstemmelse med cirkulærets pkt. 2. I den konkrete sag indebar det, at lejlighedens værdi blev ansat til et beløb svarende til 3 gange den af parterne anvendte værdiansættelse.

Forældrene burde i denne sag nok have overvejet at få lejligheden vurderet som ikke-udlejet, og herefter have overdraget lejligheden til barnet til seneste ejendomsvurdering minus 15 %.

2. Overdragelse af forældrekøbslejlighed fra selskab til barn.

Er en ejendom oprindeligt erhvervet af forældrenes hovedaktionærselskab, og herefter udlejet til barnet, værdiansættes lejligheden ved den offentlige vurdering som udgangspunkt efter vurderingspraksis på tilsvarende måde til 50 pct., af hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været ”fri”.

Ved en senere overdragelse af lejligheden fra selskabet til barnet skal lejligheden efter ligningslovens § 2 samt anvisningerne i Den Juridiske vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3., jf. tidligere TS-cirk. 2000-5, værdiansættes til handelsværdien. Selskabets efterfølgende overdragelse af lejligheden til barnet vil således ikke være omfattet af 1982-cirkulæret, der alene omfatter afståelser mellem den bo- og gaveafgiftspligtige personkreds.

Efter anvisningerne i Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3, anvendes den seneste offentlige ejendomsvurdering som udgangspunkt som udtryk for handelsværdien. Men der er i anvisningerne taget et generelt forbehold vedrørende tilfælde, hvor ”…den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien på tidspunktet for aftalens indgåelse…”. I så fald er hverken parterne eller skattemyndighederne bundet af ejendomsvurderingen. Som eksempler på sådanne tilfælde nævnes i anvis-

ningerne dels den situation, hvor vurderingen ”må antages at være fejlbehæftet på tidspunktet for vurderingen” og dels den situation, hvor ”der siden ejendomsvurderingen er foretaget ombygning eller modernisering af den pågældende ejendom, som giver sig udtryk i ejendommens handelsværdi”.

Spørgsmålet er på denne baggrund, hvorvidt der ved værdiansættelsen ved overdragelse af lejligheden fra selskabet til aktionærens barn kan tages hensyn til den byrde, der hviler på ejendommen i form af lejemålet mellem selskabet og barnet som nærtstående til hovedaktionæren.

I sagen ref. i TfS 2005, 383 H (Tårs Rørteknik ApS) tiltrådte en enig Højesteret, at der ved vurderingen af ejendommens handelsværdi ikke kunne tages hensyn til lejemålet mellem eneanpartshaverens selskab og hans søn. Sagen er nærmere omtalt i JUS 2005/12.

3. Overdragelse af forældrekøbslejlighed fra selskab til forældre

Tilbage står spørgsmålet om, hvilket vurderingsgrundlag, der skal anvendes i tilfælde, hvor selskabet ikke - som i ovennævnte tilfælde - overdrager lejligheden til lejeren, dvs. barnet, men til forældrene, dvs. ejerne til selskabet. Således kan rejses spørgsmålet, om der i denne situation kan tages hensyn lejemålet mellem hovedaktionærselskabet og barnet. I denne situation sælges ejendommen således ikke til lejeren, men derimod til forældrene, og da på uændrede vilkår for lejemålet.

Spørgsmålet er med andre ord, hvorvidt vurderingsgrundlaget her skal fastsættes på samme vis som ved salg til en uafhængig tredjemand.

Også denne situation er omfattet af ligningslovens § 2 samt anvisningerne i Den Juridiske vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3. (Noget andet er, at et eventuelt efterfølgende salg fra forældre til barn (salg nr. 2) derimod vil være omfattet af 1982-cirkulæret.)

Dette spørgsmål er nu blevet endeligt afklaret med Højesterets dom af 27/11 2013, ref. i SKM2013.841.HR.

Offentliggjort d. 3. december 2013

Sagen drejede sig om et anpartsselskab, der i 2002 købte en ejerlejlighed for 1,9 mio. kr. Umiddelbart efter købet udlejede selskabet lejligheden til eneanpartshaverens to studerende sønner, der siden da havde beboet lejligheden. Samtidig anmodede selskabet SKAT om at vurdere lejligheden som udlejet pr. 1. oktober 2003 og fremefter. Den offentlige vurdering af lejligheden i udlejet stand var pr. 1. oktober 2003 850.000 kr., og pr. 1. oktober 2004 890.000 kr. SKAT, Ejendomsvurderingen, havde oplyst, at lejlighedens handelsværdi i ikke-udlejet stand pr. 1. januar 2005 var 2,6 mio. kr., og der var mellem parterne i sagen enighed om denne værdi.

I juni 2005 overdrog selskabet lejligheden til eneanpartshaveren for 850.000 kr., svarende til den offentlige vurdering af lejligheden pr. 1. oktober 2003 baseret på en vurdering af lejligheden som udlejet (ikke-fri)

SKAT tilsidesatte værdiansættelsen ved overdragelsen fra selskab til anpartshaver og fastsatte den skattemæssige overdragelsessum til 2,6 mio. kr., da lejligheden efter SKAT´s opfattelse skulle vurderes som ”fri”. Vedrørende den konkrete værdiansættelse henviste SKAT til Ejendomsvurderingens vurdering af lejligheden, der var baseret på prisudviklingen i det pågældende område efter Realkreditrådets statistik samt til salgspriserne for andre ejerlejligheder i den pågældende ejendom på det pågældende tidspunkt.

Sagen har tidligere været forelagt for Landsskatteretten, jf. TfS 2010, 685 LSR, omtalt i JUS 2010/19, og Vestre Landsret, jf. SKM2012.25.VLR, omtalt i JUS 2012/4. Såvel Landsskatteretten som Vestre Landsrets flertal nåede frem til, at den omhandlede lejlighed skulle vurderes som ikke-fri med et sædvanligt værdinedslag på 50 pct. Dette resultat har da også noget for sig, idet en uafhængig tredjemand selvsagt ved et køb vil tage hensyn til den byrde, der knytter sig til, at lejligheden er udlejet.

Med henvisning til, at selskabet i 2002 erhvervede lejligheden med henblik på at udleje den til eneanpartshaverens sønner, der skulle studere i København, og lejligheden ved salget i 2005 til eneanpartshaveren fortsat var udlejet til dennes to sønner, fandt Højesteret ”under disse omstændigheder” at udlejningen til sønnerne ikke kunne anses at udgøre en sådan byrde for forældrene, at lejemålet havde betydning for fastsættelsen af

Offentliggjort d. 3. december 2013

lejlighedens handelsværdi ved salget fra forældrenes selskab til forældrene. Lejligheden blev herefter værdiansat til lejlighedens handelsværdi på salgstidspunktet, dvs. 2,6 mio. kr., idet der ikke skulle tages hensyn til lejekontrakten.

Med denne dom har Højesteret afskåret en yderst fordelagtig model for forældrekøb.

Rækkevidden af Højesterets dom er dog ikke ganske klar. Eksempelvis ville resultatet formentlig være blevet et andet, såfremt selskabet havde købt lejligheden på et tidspunkt, hvor lejemålet var indgået og betalt en dertil svarende købesum, og herefter havde solgt lejligheden videre til forældrene.

Emnet vil blive uddybet i en kommende artikel i Revision & Regnskabsvæsen 2014, nr. 1.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk