

Offentliggjort den 2. juli 2024

Generationsskifte af næringsejendomme[©]

*Advokat (L) Bodil Christiansen,
Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen*

Cand. jur. et merc.(R) Tommy V. Christiansen

www.V.dk

Højesteret har ved en dom af 20. juni 2024 fastslået, at ejendomme erhvervet som led i en næringsvirksomhed ikke kan værdiansættes efter den tidligere +/- 15 pct.'-regel ved generationsskifte i familieforhold.

Problemstillingen har været omtvistet siden 2018, men er nu endeligt afklaret med Højesterets dom fra 2024.

Generationsskifte af fast ejendom indenfor den nære familie har gennem de senere år affødt talrige skattesager.

Særligt spørgsmålet om værdiansættelsen af ejendommene har påkaldt sig stor interesse, og har affødt betydelige bølgeskulp både på skatteydernes og hos skattemyndighederne.

Kernen i tvisten har været mulighederne for at anvende +/- 15 pct.'-reglen ved værdiansættelsen af ejendommene.

+/- 15 pct.'-reglen., der blev født ved et cirkulære fra 1982, betyder, at skattemyndighederne har været afskåret fra at anfægte familiens prissætning, hvis familien havde fastsat prisen for ejendommen til en pris på +/- 15 pct. af den senest bekendtgjorte offentlige vurdering for ejendommen.

Offentliggjort den 2. juli 2024

Prissætningen er afgørende for de skatter og afgifter, som vil blive udløst ved generationsskiftet af ejendommen. Sammenhængen er den enkle, at jo højere beløb ejendommen prissættes til, desto større vil et eventuelt skatte- og afgiftstilsvarende alt andet lige være.

+/- 15 pct.'-reglen

Udgangspunktet for prisfastsættelsen ved generationsskifte er ejendommens værdi i fri handel.

Men værdien i fri handel er som bekendt vanskeligt for lægmand at fastsætte – nogle gange endda vanskelig for en ejendomsmægler.

På denne baggrund og for at sikre forudsigelighed og tryghed for familierne i de talrige familieoverdragelser, som finder sted hvert år, udstedte Skatteministeriet i 1982 det såkaldte værdiansættelsescirkulære.

I dette cirkulære er medtaget den såkaldte +/- 15 pct.'-regel, som gav familien mulighed for at fastsætte prisen for den overdragne ejendom til en pris i intervallet +/- 15 pct. af den senest bekendtgjorte, offentlige vurdering for ejendommen. Lå den aftalte pris indenfor dette interval, kunne familien regne med, at skattemyndighederne ikke på et senere tidspunkt anfægtede prisen med den konsekvens, at skatter og afgifter skulle beregnes på grundlag af en højere pris.

Så længe spændet mellem på den ene side værdien i fri handel og på den anden side den offentlige vurdering for en ejendom var behersket, fungerede +/- 15 pct.'-reglen som et hensigtsmæssigt redskab til værdiansættelse, både for familierne og for skattemyndighederne.

Men da springet mellem handelsværdi og offentlig vurdering blev stedse mere markant i årene op til finanskrisen og igen og i særdeleshed siden 2012/13, hvor de offentlige vurderinger stod i stampe, åbnede +/- 15 pct.'-reglen mulighed for en omfattende skattespekulation. Betydelige merværdier på fast ejendom kunne således overføres skatte- og afgiftsfrit til næste generation.

Offentliggjort den 2. juli 2024

”Særlige omstændigheder”

Ved en række domstolsafgørelser på området blev siden fastslået, at ”særlige omstændigheder” kan føre til, at familien ikke har et retskrav på at anvende +/- 15 pct.’-reglen.

”Særlige omstændigheder” drejer sig om viden om eller klare indikationer på, at en konkret ejendom har en væsentligt højere værdi, end hvad den offentlige vurdering udtrykker.

I så fald blev værdien ved skatte- og afgiftsberigtigelsen ansat af skattemyndighederne til den højere værdi, som efter skattemyndighedernes opfattelse var handelsværdien for ejendommen.

Retningslinjer for værdiansættelsen

Fra politisk side har man valgt at fastholde +/- 15 pct.’-reglen, som med de nye offentlige vurderinger er blevet til en +/- 20 pct.’-regel.

Men reglen er undervejs i praksis blevet suppleret med et ”katalog” af særlige omstændigheder i form af omstændigheder, som udtrykker en viden om handelsværdien eller andre holdepunkter, som giver grundlag for at antage, at værdien af en konkret ejendom er væsentligt højere end den offentlige vurdering.

Undervejs i denne udvikling blev i en konkret forespørgsel til Skatterådet fra 2018 rejst spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder, der driver virksomhed (næring) ved handel med fast ejendom på lige fod med andre skatteydere kunne gøre brug af +/- 15 pct.’-reglen, nu +/- 20 pct.’-reglen.

Skatteregler for næringsdrivende

Næringsdrivende skatteydere kan - til forskel fra andre skatteydere - overdrage udlejningsejendomme til næste generation med skattemæssig succession.

Offentliggjort den 2. juli 2024

Det betyder, at den skat, som normalt vil blive udløst ved salg af en udlejningsejendom, ikke udløses ved generationsskiftet, men først på det senere tidspunkt, hvor næste generation måtte vælge at sælge udlejningsejendommen. Gælder der samme regler ved næste generationsskifte, kan skatten i princippet udskydes i det uendelige.

Overdrages én eller flere ejendomme helt eller delvist som gave, skal der svares gaveafgift af denne gave. Dette gælder, uanset om en ejendom indgår som en del af en næringsvirksomhed eller ej.

Også for næringsdrivende skatteydere kan værdiansættelsen af de overdragne ejendomme derfor have væsentlig betydning.

Som allerede nævnt forespurgte en næringsdrivende skatteyder i 2018 på denne baggrund Skatterådet om, hvorvidt han kunne gøre brug af +/- 15 pct.'-reglen.

Skatterådet oplyste dengang, at cirkulæret fra 1982, værdiansættelsescirkulæret, kun omfattede ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Da denne lov ikke omfatter ejendomme erhvervet som led i næring, kunne sådanne næringsejendomme ikke anses for omfattet af værdiansættelsescirkulæret.⁽¹⁾

Domstolsprøvelse

Spørgsmålet om, hvorvidt næringsejendomme kan værdiansættes efter +/- 15 pct.'-reglen, nu +/- 20 pct.'-reglen, har siden været forelagt, først for Landsskatteretten, og siden for domstolene.

Med Højesterets dom af 20. juni 2024 har problemstillingen nu fundet en endelig afklaring.⁽²⁾

¹ SKM2018.378.SR.

² HD af 20. juni 2024, jf. tidligere SKM2023.552.VLR, jf. tidligere SKM2022.157.LSR

Offentliggjort den 2. juli 2024

Sagen drejede sig om et forældrepar, som havde overdraget 5/6 af parrets betydelige ejendomsportefølje til parrets 5 sønner med 1/6 til hver søn.

I forbindelse med generationsskiftet af ejendomsporteføljen havde parret anmodet om Skattestyrelsens bekræftelse på, at ejendommene måtte anses for erhvervet som led i næring, dvs. næringsejendomme.

Skattestyrelsen bekræftede, at ejendommene måtte anses for næringsejendomme, og da med konsekvens, at ejendommene kunne generationsskiftes til de 5 sønner med skattemæssig succession. Den skat, som hvilede på ejendommene, blev således ikke udløst, men i stedet overtaget af næste generation.

Ved det efterfølgende generationsskifte havde familien værdiansat ejendommene efter +/- 15 pct.'-reglen.

Denne værdiansættelse blev anfægtet af skattemyndighederne, som forhøjede værdien af de overdragne ejendomme med 71 pct. med henvisning til Skatterådets afgørelse fra 2018.

Familien klagede over Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten, hvor familien fik medhold.

Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene, hvor familien på ny fik medhold.

Skatteministeriet indbragte herefter sagen for Højesteret, hvor et flertal på 3 af de 5 deltagende dommere nåede frem til, at næringsejendomme ikke kunne anses for omfattet af værdiansættelsescirkulæret.

Flertallets vurdering

Flertallet af dommerne tilkendegav som begrundelse for afgørelsen, at det må antages, at +/- 15 pct.'-reglen i værdiansættelsescirkulæret har til formål at sikre forudsigelighed og

Offentliggjort den 2. juli 2024

tryghed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien, således at hverken gavegi-
veren eller gavemodtageren skal bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med,
at den offentlige ejendomsvurdering ikke er i overensstemmelse med ejendommens ak-
tuelle handelsværdi. Med henvisning til, at næringsejendomme er ejendomme, som skat-
teyderen som led i sin næringsvej anskaffer for med videresalg for øje at opnå en fortje-
neste, fandt flertallet, at de hensyn, som +/- 15 pct.'-reglen bygger på, ikke gælder for
næringsejendomme.

Flertallets bemærkning skal givetvis ses i lyset af blandt andet det synspunkt fra Skatte-
ministeriet, at for så vidt cirkulæret måtte antages at omfatte næringsejendomme, måtte
der anses at foreligge "særlige omstændigheder" for den næringsdrivende, der som –
netop næringsdrivende – måtte antages at kende prisniveauet for sine ejendomme, dvs.
for den næringsdrivendes varelager.

Et synspunkt, som da også afspejledes i den tydeligvis vanskelige balancegang, det hav-
de været for faderen under en partsforklaring på den ene side at redegøre for etablerin-
gen og udviklingen af en virksomhed med opkøb og salg af ejendomme i størrelsesorde-
nen + 1 mia. kr., hvor faderen foretog grundige undersøgelser af økonomien forud for et
køb, og på den anden side faderens udsagn om, at han ikke vidste, hvad ejendommene
var værd.

Mindretallets vurdering

Mindretallet i Højesteret på to dommere tilkendegav, at værdiansættelsescirkulæret og
dermed +/- 15 pct.'-reglen efter deres opfattelse gjaldt for alle ejendomme, og herunder
altså også næringsejendomme. Og videre, at der efter disse dommeres opfattelse ikke i
øvrigt forelå sådanne særlige, konkrete forhold vedrørende værdien af de overtagne
ejendomme, at der var grundlag for at anse den faktiske handelsværdi for væsentligt
højere end ejendomsvurderingen.

Der forelå således efter disse dommeres opfattelse ikke særlige omstændigheder.