

Offentliggjort d. 26. april 2011

Køberet om fast ejendom mellem søskende - SKM2011.197.SR og SKM2011.201.SR[©]

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

www.v.dk

Skatterådet konkluderede ved to bindende svar af 22/3 2011, at køberetsaftaler om fast ejendom mellem søskende ikke kunne lægges til grund i skattemæssig henseende. Skatterådet lagde herved til grund, at søskende måtte anses som nærtstående.

Køberetsaftaler om fast ejendom påkalder sig fortsat en ikke ubetydelig interesse. Det drejer sig særligt om tilfælde, hvor køberetten giver mulighed for at erhverve en fast ejendom til en lavere værdi end handelsværdien på det senere tidspunkt, hvor køberetten udnyttes. Eksempelvis ses ofte, at indehaveren af køberetten indrømmes ret til at erhverve ejendommen til handelsværdien på tidspunktet for køberettens etablering – i modsætning til ejendommens handelsværdi på det tidspunkt, måske mange år senere, hvor køberetten rent faktisk udnyttes.

Indrømmelse af en forkøbsret eller en køberet til en fast ejendom til markedspris indebærer som udgangspunkt ikke i sig selv, at ejendommen anses for afstået, hverken i civilretlig eller i skatteretlig henseende. Afståelse anses således først at foreligge, når indehaveren af forkøbsretten eller køberetten gør denne gældende, og ejendomsretten til ejendommen overføres til indehaveren af forkøbsretten eller køberetten. Domstolene synes herunder i videre omfang at acceptere, at der med indrømmelse af købs- eller salgsretter ikke er sket realisation, når der er tale om fast ejendom, jf. herved TfS 1996, 469 H, end hvor der er tale om eksempelvis aktier eller løsøre. Endvidere spiller det formentlig en rolle, hvorvidt etablering af en købs- eller salgsret har til formål at reducere skattebetalingen.

Offentliggjort d. 26. april 2011

Køberetsaftaler aktualiserer derimod spørgsmålet om, hvorvidt køberetsaftalen skatte- retligt kan lægges til grund ved værdiansættelsen af en fast ejendom.

Ved overdragelse mellem *uafhængige parter* har det i Ligningsvejledningen, afsn. E.J.5.2.2., gennem mange år været anført som det principielle udgangspunkt, at selv om aftalen går ud på, at det er handelsværdien på tidspunktet for køberettens indrømmelse, kan det normalt ikke statueres, at der foreligger en gave til køberen, når der er tale om uafhængige parter. Værdiansættelsen af ejendommen efter køberetten kan med andre ord lægges til grund ved beskatningen af parterne.

For så vidt i tråd hermed nåede Skatterådet ved det bindende svar ref. i TfS 2009, 738 SR frem til, at en bolig ved overdragelse fra et selskab til hovedaktionærens broder kunne værdiansættes til selskabets kostpris, alt i overensstemmelse med en køberetsaf- tale mellem selskabet og broderen, indgået på tidspunktet for selskabets erhvervelse af ejendommen. Skatterådet udtalte herved helt principielt, at en køberet til en fast ejen- dom som led i en lejeaftale om ejendommen generelt ikke udløser skattemæssige kon- sekvenser for køber og sælger, forudsat at der på det tidspunkt, hvor køberetten tidligst kunne være gjort gældende, ikke er misforhold mellem den aftalte pris og ejendommens værdi. Skatterådet henviste herved til princippet i pkt. 13 [antageligt retteligt pkt. 14] i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. Da der endvidere som udgangspunkt ikke kun- ne antages at foreligge et generelt interessefællesskab mellem søskende, og der ikke i øvrigt forelå konkrete oplysninger, der tydede på en gavehensigt mellem brødrene, fandtes broderen som nævnt at kunne udnytte den aftalte køberet, uden at dette udløste gavebeskatning hos parterne.

Ved overdragelse af fast ejendom *mellem nærtstående indenfor den bo- og gaveafgifts- pligtige personkreds*, accepteres under visse omstændigheder, at ejendommen værdian- sættes til værdien ifølge køberetten, selv om værdiansættelsen afviger fra handelsværdi- en på overdragelsestidspunktet, jf. cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 14. Som her anført kan en fast ejendom ved overdragelse fra forældre til værdiansættes i overensstemmelse med en køberetsaftale mellem parterne, jf. pkt. 14, stk. 3, såfremt der på det tidspunkt, da køberetten tidligst kunne være gjort gældende, ikke var misforhold mellem denne købesum og ejendommens værdi. Den senere indførte lagerbeskatning af

Offentliggjort d. 26. april 2011

sådanne køberetter, jf. kursgevinstlovens § 30, stk. 1, nr. 1, jf. § 29, har dog mindsket interessen for disse aftaler betydeligt.

For nærtstående udenfor den bo- og gaveafgiftspligtige personkreds, fremgår af Ligningsvejledningen, afsn. E.J.5.2.2, at hvis der derimod handles mellem parter, der ikke kan anses for uafhængige, kan der foreligge en gave svarende til differencen mellem den ved køberettens indrømmelse fastsatte pris og den ved køberettens udnyttelse konstaterede handelsværdi. Det vil, ifølge Ligningsvejledningen, være tilfældet, når der er tale om 1) Parter, der befinder sig inden for det normale gavemiljø (nært beslægtede eller lign.), 2) Arbejdstager i forhold til arbejdsgiver, UfR 1977, 460 HRD (skd. 1977.42.218) og LSRM 1970, 101 LSR, 3) Aktionær i forhold til selskab og omvendt.

Den ledende afgørelse på området er Højesterets dom ref. i UfR 1977.460 H, hvor Højesteret tiltrådte lønindkomstbeskatning af en direktørs gevinst ved udnyttelse af en køberet til kostprisen til en bolig, som arbejdsgiverselskabet havde ladet opføre og udlejet til direktøren 10 år tidligere. Centralt i Højesterets præmisser står, at selskabets indrømmelse af køberetten indebar et afkald på en – som det anføres i præmisseerne – forudseelig konjunkturstigning, som alene fandtes at være indrømmet direktøren som følge af hans stilling i selskabet.

En typisk sagskategori i praksis har omfattet tilfælde, hvor en ægtefælle som led i bodelingen erhverver en bolig af den anden ægtefælles hovedaktionærselskab, jf. bl.a. TfS 1990, 367 ØL, TfS 2007, 406 ØL og TfS 2008, 1196 BR. I disse tilfælde har domstolene tiltrådt, at ejendommen som følge af interessefællesskabet er blevet værdiansat til handelsværdien, dels ved avancebeskatningen af selskabet, dels ved udlodningsbeskatning af aktionæren, og dels ved beskatning af ægtefællen, hvor formuefordelen normalt anses som en skattefri formuefremgang, se herved tillige Skatterådets obiter dictum i det bindende svar ref. i TfS 2009, 738 SR.

En anden sagstype har omfattet etablering af køberetsaftaler mellem søskende. Praksis på dette område synes dog ikke at have været præget af nogen stor klarhed.

Offentliggjort d. 26. april 2011

Den ledende afgørelse på området er TfS 2003, 646 H, omtalt i JUS 2003/36, om en overdragelse af en bolig mellem to brødre i henhold til en køberet etableret 4 år tidligere ved den overdragende brors køb af ejendommen og da til et beløb svarende til overdragerens anskaffelsessum. Landsretten og senere Højesteret lagde her til grund, at overdragelsessummen for ejendommen blev aftalt mellem interesseforbundne parter og kunne derfor efter Højesterets opfattelse ikke uden videre lægges til grund som ejendommens reelle handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Overdragelsessummen fandtes endvidere at være væsentlig lavere end den værdi, som i skatteadministrativ praksis vedrørende ejendomshandel mellem interesseforbundne parter normalt uden dokumentation accepteres som udtryk for ejendommens handelsværdi. Skatteyderen måtte derfor godtgøre, at overdragelsessummen ikke var lavere end den pris, hvortil ejendommen på overdragelsestidspunktet kunne sælges til tredjemand. Da skatteyderen ikke havde ført et sådant bevis, tiltrådte Højesteret skattemyndighedernes værdiansættelse.

Centralt i Højesterets dom står, at søskende skulle anses for interesseforbundne parter. Dette synspunkt harmonerer imidlertid ikke med Skatterådets tilkendegivelser i det senere bindende svar ref. i TfS 2009, 738 SR, hvor Skatterådet helt generelt anførte, at *"Som udgangspunkt antages der ikke at være et generelt interessefællesskab imellem søskende. Der er ej heller i den foreliggende sag konkrete oplysninger, der tyder på en gavehensigt imellem brødrene."*

Med Skatterådets bindende svar ref. i SKM2011.197.SR og SKM2011.201.SR må retsstillingen antages at være bragt tilbage til retsstillingen anlagt ved TfS 2003, 646 H.

Begge sager drejede sig - med variationer i hændelsesforløbet - om overdragelse af en fast ejendom mellem søskende til en værdi svarende til den overdragende søskendes anskaffelsessum.

Med næsten enslydende begrundelser lagde Skatterådet til grund, for det første, at søskende skal anses som interesseforbundne parter.

Videre antog Skatterådet, at da aftalens indhold, hvad angik overdragelsespris og vilkår, var af en sådan beskaffenhed, at en tilsvarende aftale med stor sandsynlighed ikke ville

Offentliggjort d. 26. april 2011

være indgået mellem uafhængige parter, var det som udgangspunkt ejendommens handelsværdi på tidspunktet for køberetten udnyttelse, der i skattemæssig henseende skulle lægges til grund for overdragelsen.

Som allerede nævnt må retsstillingen med Skatterådets bindende svar ref. i SKM2011.197.SR og SKM2011.201.SR antages at være bragt tilbage til retsstillingen som anlagt ved TfS 2003, 646 H. Samtidig må TfS 2009, 738 SR vel siges at være reduceret til en enlig svale.

Der forelå ikke i nogen af de to omtalte sager forhold, der tydede på, at de to søskende på tidspunktet for køberettens etablering havde et ønske om at begunstige den anden søskende. Med dette afsæt må køberetter mellem søskende til fast pris, der ad åre må forventes at være lavere end markedsprisen, forventes at blive tilsidesat skatteretligt.

— o —