

Offentliggjort d. 2. juni 2015

Ligningslovens § 2 – værdiansættelse af lejlighed ved overdragelse fra selskab til aktionær - Landsskatterettens kendelse af 20/4 2015, jr. nr. 14-2343356. ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten underkendte ved en kendelse af 20/4 2015 SKAT's værdiansættelse af en udlejet lejlighed ved overdragelse fra selskab til aktionær, idet lejligheden, der var udlejet til tredjemand, fandtes at kunne ansættes til 50 pct. af SKAT's Vurderingsafdelings ansættelse af lejligheden - der i øvrigt var sammenfaldende med selskabets anskaffelsessum for lejligheden i 2011. SKAT's bindende svar blev ændret i overensstemmelse hermed.

Landsskatterettens kendelse af 20/4 2015 drejer sig om det klassiske spørgsmål om værdiansættelsen af fast ejendom ved overdragelse mellem selskab og aktionær.

Efter ligningslovens § 2, stk. 1 skal fysiske eller juridiske personer omfattet af denne bestemmelse anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dette gælder følgelig også transaktioner mellem en person og det selskab, hvorover personen har bestemmende indflydelse.

I en periode i 1980'erne anerkendte skattemyndighederne, at principperne i cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 kunne anvendes som værdiansættelsesnorm ikke blot ved overdragelser mellem parter, der var umiddelbart omfattet af cirkulæret, dvs. parter omfattet af den afgiftspligtige personkreds samt dødsboer, men tillige ved overdragelser mellem andre nærtstående, herunder ved overdragelser mellem selskab og aktionær.

Offentliggjort d. 2. juni 2015

Fra slutningen af 1980'erne blev værdiansættelsen ved overdragelse mellem selskab og aktionær gradvist løsrevet fra 1982-cirkulæret. Denne udvikling kulminerede med udstedelsen af TS-cirk. 2000-5 af 15/3 2000 om værdiansættelse af fast ejendom, der siden blev afløst af Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3. Af vejledningen a.s. fremgår bl.a. - for så vidt ganske kortfattet og i øvrigt lidet vejledende - at:

"Ved bedømmelsen af, om en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan der efter administrativ praksis som udgangspunkt lægges vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, men skattemyndighederne er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget. Se SKM2013.841.HR.

Ejendomsvurderingen afspejler fx ikke ejendommens værdi, hvis denne må antages at være fejlbehæftet på tidspunktet for vurderingen.

Seneste ejendomsvurdering må ikke lægges til grund, hvis der siden ejendomsvurderingen er foretaget ombygning eller modernisering af den pågældende ejendom, som giver sig udtryk i ejendommens handelsværdi."

For så vidt angår særligt værdiansættelse af udlejede lejligheder har vurderingsmyndighederne gennem mange år fulgt den praksis, at udlejede lejligheder værdiansættes til 50 pct. af den ansatte værdi for samme lejlighed i "fri" stand, se herved Den Juridiske Vejledning, afsn. H.A.2.2.1.1.

Denne værdiansættelse efter 50 pct.'s reglen er også forudsat i **1982-cirkulærets pkt. 9**, hvor det præciseres, 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.

I sådanne tilfælde bør skattemyndigheden 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."

Offentliggjort d. 2. juni 2015

I sådanne tilfælde har skattemyndighederne, i hvert fald tidligere, antaget, at der ikke umiddelbart kan foretages en fordobling af værdien på grundlag af 50 pct.'s reglen med den virkning, at den forhøjede værdi kan anvendes med samme retsvirkninger som den offentlige vurdering generelt i forhold til værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående.

Der er ikke i 1982-cirkulæret taget stilling til, hvorledes der skal forholdes, hvis en lejlighed ved den offentlige vurdering er værdiansat som "fri", men rent faktisk overdrages i udlejet stand.

For så vidt angår **overdragelser mellem andre nærtstående** end kredsen af nærtstående omfattet af 1982-cirkulæret er **ingen af disse to problemstillinger** omtalt i Den Juridiske Vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3., når bortset fra henvisningen til SKM2013.841.HR samt det almindeligt holdte forbehold om, at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering skal give et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi.

I sagen ref. i SKM2013.841.HR forelå den situation, at en lejlighed erhvervet af et selskab var udlejet til hovedaktionærens sønner, og i konsekvens heraf vurderet efter 50 pct.'s reglen. Spørgsmålet var herefter, om lejligheden ved en senere overdragelse fra selskab til hovedaktionæren kunne værdiansættes til den offentlige vurdering som fastsat efter 50 pct.'s reglen. Højesteret antog her, at selskabets udlejning af lejligheden til sønnerne under disse omstændigheder ikke kunne anses at udgøre en sådan byrde for forældrene som købere, at lejemålet havde betydning for fastsættelsen af lejlighedens handelsværdi ved salget fra forældrenes selskab til forældrene. Lejligheden blev herefter værdiansat til lejlighedens handelsværdi, dvs. vurderet som "fri", på salgstidspunktet.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 20/4 2015 adskiller sig på flere punkter fra denne sag. Dels derved, at værdiansættelsen så at sige "vendte på hovedet", idet den pågældende lejlighed var vurderet som fri, men rent faktisk blev overdraget i udlejet stand, og dels derved, at lejligheden efter det oplyste var udlejet til tredjemand.

Parterne i denne sag havde anmodet om et bindende svar vedrørende værdiansættelse af en lejlighed ved overdragelse fra selskab til hovedanpartshaver. Selskabet havde erhver-

Offentliggjort d. 2. juni 2015

vet lejligheden i fri stand i 2011 for en købesum på 3.250.000 kr. Efter erhvervelsen blev lejligheden udlejet, først for perioden 1/5 2011 – 1/5 2013 og herefter fra 1/7 2013 og fremefter. Det aktuelle lejemål var efter det oplyste indgået med en uafhængig tredje- mand på lejelovens almindelige vilkår for opsigelse, dvs. uden tidsbegrænsning. Lejligheden var ved den seneste offentlige vurdering ansat til 3.150.000 kr. og da uden hensynten til lejemålet.

Selskabet og hovedanpartshaveren påtænkte nu at overdrage lejligheden fra selskabet til hovedanpartshaveren og anmodede på den baggrund om et bindende svar vedrørende værdiansættelsen. Parterne pegede i den forbindelse ved **spørgsmål 1** på en værdiansættelse til 1.575.000 kr., svarende til 50 pct. af den seneste offentlige vurdering, ved **spørgsmål 2** på en værdiansættelse til 2.520.000 kr. og anmodede i det **3. spørgsmål** om Skatterådets tilkendegivelse af, hvilken ”mindste pris” der ville kunne anvendes ved et negativt svar på spørgsmålene 1 og 2.

I forbindelse med SKAT’s behandling af sagen tilkendegav SKAT’s vurderingsafdeling, at lejligheden skønnedes at kunne overdrages for 3.250.000 kr. og bemærkede videre – som det angives i sagsreferatet - at: ”Ejendommen er og har ikke været vurderet som udlejet, men som fri. (en vurdering som ikke fri – vil ikke medføre en ændret handelsværdi)”

SKAT besvarede spørgsmålene 1 og 2 med et ”nej” og tilkendegav som svar på det 3. spørgsmål, at lejligheden med henvisning til Vurderingsafdelingens udtalelse kunne værdiansættes til 3.250.000 kr.

Selskabet påklagede dette bindende svar til Landsskatteretten, der tiltrådte SKAT’s besvarelse af spørgsmålene 1 og 2, men ændrede besvarelsen af spørgsmål 3 til 1.625.000 kr. - svarende til 50 pct. af selskabets anskaffelsessum.

Vedrørende **retsgrundlaget** for denne besvarelse henviste Landsskatteretten bl.a. til, at det for så vidt angik udlejede ejerlejligheder fulgte af SKATs juridiske vejlednings afsnit H.A.2.2.1.1, at der på baggrund af indberettede salgspriser på udlejede ejerlejligheder siden 18. almindelige vurdering pr. 1. januar 1986 havde dannet sig en administrativ

Offentliggjort d. 2. juni 2015

praksis, hvorefter ejendomsværdien for en udlejet ejerlejlighed almindeligvis er blevet ansat til 50 pct. af, hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været fri.

Vedrørende den konkrete sag lagde Landsskatteretten til grund, at der som udgangspunkt var enighed om, at handelsværdien for ejerlejligheden var 3.250.000 kr., når der ikke blev taget højde for lejemålet. Videre lagde Landsskatteretten til grund, at ejerlejligheden var udlejet til en ikke interessebunden lejer på sædvanlige lejevilkår for udlejer, og at lejemålet ikke {kunne} opsiges efter lejelovens §§ 83, stk. 1, litra a, og 84.

På denne baggrund måtte ejerlejligheden efter Landsskatterettens opfattelse anses for ikke fri i henhold til praksis efter afsnit H.A.2.2.1.1, således at selskabet var berettiget til et nedslag på 50 % i ejendomsværdien. Videre bemærkede Landsskatteretten, at henset til, at denne praksis byggede på indberettede salgspriser for udlejede ejerlejligheder, måtte et skønsmæssigt nedslag i handelsværdien på 50 % under disse omstændigheder tillige anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved overdragelser af udlejede ejerlejligheder mellem interesseforbundne parter efter ligningslovens § 2.

Landsskatteretten tiltrådte herefter, at ejendommens handelsværdi på armslængde ved en overdragelse fra selskabet til hovedanpartshaveren kunne fastsættes til halvdelen af 3.250.000 kr. eller 1.625.000 kr.

Som det for det første fremgår af præmisserne for Landsskatterettens kendelse, har Landsskatteretten fraveget den seneste offentlige vurdering *som udgangspunkt* for værdiansættelsen og har i stedet taget afsæt i Vurderingsafdelingens værdiansættelse af lejligheden, uanset at der var tale om en relativt beskeden afvigelse fra den seneste offentlige vurdering.

Landsskatteretten har endvidere valgt at anvende vurderingsmyndighedernes praksis for værdiansættelse af udlejede lejligheder, jf. Den Juridiske Vejledning, afsn. H.A.2.2.1.1. – og dette i øvrigt uanset vurderingsmyndighedernes tilkendegivelse i den konkrete sag om, at en vurdering som ikke-fri ikke ville medføre en ændret handelsværdi.

Offentliggjort d. 2. juni 2015

Praksis vedrørende 50 pct.'s reglen har på denne måde med Landsskatterettens kendelse fået et andet og stærkere fundament udenfor 1982-cirkulærets anvendelsesområde end indenfor cirkulærets anvendelsesområde.

Det er bemærkelsesværdigt, at praksis vedrørende 50 pct.'s reglen på denne vis ikke er stringent, således at forstå, at 50 pct.'s reglen - som er en særlig praksis på vurderingsområdet, men med afledede konsekvenser på skatte- og afgiftsområdet - slår igennem på skatte- og afgiftsområdet med forskellig styrke alt afhængig af, om overdragelsen falder indenfor eller udenfor 1982-cirkulæret.

— o —