

Offentliggjort d. 2. juni 2009

## **Forkøbsret til ejendom til fast pris – ejendomsoverdragelse fra selskab til hovedaktionærens bror – SKM2009.358.SR ©**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skatterådet fandt ved et bindende svar af 19/5 2009, at et selskabs overdragelse af en fast ejendom til hovedaktionærens broder til en pris svarende til selskabets anskaffelsessum for ejendommen i henhold til en aftalt køberet ikke gav anledning til skattemæssige konsekvenser, hverken i form af yderligere avancebeskatning af selskabet eller udlodningsbeskatning af hovedaktionæren.*

Indrømmelse af en forkøbsret eller en køberet til en fast ejendom til markedspris indebærer som udgangspunkt *ikke*, 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 i videre 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 aktier. Endvidere spiller det formentlig en rolle, hvorvidt etablering af en købs- eller salgsret har til formål at reducere skattebetalingen.

Den *skattemæssige avanceopgørelse* foretages som udgangspunkt på grundlag af afståelsessummen for ejendommen ifølge forkøbs- eller køberetten, jf. herved for så vidt angår køberetter kursgevinstlovens § 30, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 6, da værdien af køberetter til fast ejendom som udgangspunkt ikke beskattes som et særskilt aktiv.

Offentliggjort d. 2. juni 2009

Af Højesterets dom ref. i UfR 1977.460 fremgår dog, at skattemyndighederne ikke er forpligtet til at lægge værdiansættelsen ifølge en køberet til en fast ejendom til grund ved vurderingen af de skattemæssige konsekvenser af en transaktion mellem visse *interesseforbundne parter*. I den konkrete sag blev en direktør følgelig indkomstbeskattet af den gevinst, som direktøren havde opnået ved erhvervelse af en fast ejendom af selskabet i henhold til en køberet til ejendommen til selskabets kostpris. Højesteret fandt således, at køberetten til ejendommen, der fra selskabets side indebar et afkald på en forudseelig konjunkturstigning, alene havde været indrømmet direktøren på grund af dennes stilling som direktør i selskabet.

Specielt for så vidt angår forkøbs- eller køberetter til fast ejendom mellem kredsen af gaveafgiftspligtige, fremgår af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, pkt. 14, bl.a. at:

*”Ved ansættelsen af den skatte- og afgiftsmæssige værdi tages ikke hensyn til forkøbsrettigheder eller tilbagekøbsrettigheder, der kun kan gøres gældende under visse omstændigheder, hvis indtræden ejeren til en vis grad selv er herre over.*

....

*Man gør opmærksom på forskellen mellem en køberet, der er en ret til at købe den pågældende ejendom uafhængig af ejerens vilje, og en forkøbsret, der alene er en ret til at købe, såfremt ejeren vil sælge.*

*Hvor der på dødsfaldstidspunktet hviler en aktuel køberet på en afdøde tilhørende ejendom, kan ejendommens værdi sættes til den ved køberetsaftalen fastsatte købesum, såfremt der på det tidspunkt, da køberetten tidligst kunne være gjort gældende, ikke var misforhold mellem denne købesum og ejendommens værdi. I modsat fald skal ejendommen optages til den afgiftsmæssige værdi på det tidspunkt, der er afgørende for skatte- og afgiftsberegningen. Dette sidste gælder også, hvis køberetten først opstår ved dødsfaldet, f.eks. ved at en forkøbsret ved dødsfaldet ændres til en egentlig køberet.*

**Offentliggjort d. 2. juni 2009**

*Det samme gælder ved afgørelsen af, om der skal betales gaveafgift ved udnyttelsen af en køberet. Der skal ikke betales gaveafgift, hvis der ikke var misforhold mellem den aftalte købesum og ejendommens værdi på det tidspunkt, da køberetten tidligst kunne være gjort gældende).*

*Når en ejendom overdrages på grundlag af en forkøbsret, skal der derimod betales gaveafgift, hvis den aftalte købesum er lavere end den afgiftsmæssige værdi på overdragelsestidspunktet. Det forudsættes, at modtageren hører til den gaveafgiftspligtige personkreds.”*

Med henvisning til ovenstående passus i 1982-cirkulæret har Skatterådet i en lang række sager fra de seneste år fået forelagt spørgsmålet om, hvorvidt givne forkøbsretter og køberetter kunne tillægges skattemæssig betydning ved overdragelse af fast ejendom mellem den afgiftspligtige personkreds. Skatterådet har her fastslået, at sådanne aftaler principielt er gyldige, men at der ved overdragelse mellem nærtstående gælder en skærpet bevisbyrde for køberetsaftalens oprettelse og indhold.

Skatterådet fandt imidlertid anledning til at afgive en såkaldt ”early warning” om problemstillingen til Skatteministeriet, jf. herved Skatterådets årsberetning 2007. Dette mundede ud i den ved lov nr. 335 af 7/5 2008 gennemførte lagerbeskatning af gevinst og tab på sådanne kontrakter med virkning etableret mellem personer omfattet af den afgiftspligtige personkreds.

Med et bindende svar af 19/5 2009 er principperne i 1982-cirkulæret blevet anvendt på et selskabs overdragelse af en fast ejendom til hovedaktionærens bror.

I den pågældende sag havde et selskab i 1995 erhvervet en beboelsesejendom af hovedaktionærens broder, der var kommet i økonomiske vanskeligheder. Selskabet havde erhvervet ejendommen for 607.000 kr. Samtidig med selskabets køb var der indgået en lejekontrakt mellem selskabet og broderen, og selskabet havde endvidere indrømmet broderen en køberet til ejendommen til en pris svarende til selskabets kostpris, dvs. de 607.000 kr. Selskabet havde i perioden 1995 – 2007 realiseret et overskud på udlejnin-

**Offentliggjort d. 2. juni 2009**

gen på 156.000 kr. Ved seneste offentlige vurdering var ejendommen vurderet til 1,6 mio. kr. Konstruktionen nærmer sig det gamle og velkendte begreb ”møbellån”.

Parterne ønskede nu oplyst, om en overdragelse af ejendommen til broderen til en pris svarende til selskabets kostpris ville udløse skattemæssige konsekvenser for henholdsvis selskabet og broderen.

Efter SKAT's opfattelse ville en sådan overdragelse på de skitserede vilkår, dels udløse realisationsbeskatning af selskabet af differencen mellem ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet og den aftalte købspris, og dels gavebeskatning af broderen af samme beløb.

SKAT tog herved afsæt i UfR 1977.460 H, hvor Højesteret som ovenfor nævnt fastslog, at en hovedaktionærs køberet til selskabets ejendom til favørpris ikke kunne lægges til grund ved den skattemæssige behandling af ejendomsoverdragelsen fra selskab til aktionær. Ejendommen skulle i stedet værdiansættes til handelsværdien på tidspunktet for køberettens udnyttelse. Med henvisning til Højesterets dom ref. i TfS 2003, 646 H, omtalt i JUS 2003/36, der drejede sig om en ejendomsoverdragelse mellem to brødre, fandt SKAT videre, at selskabet og broderen i den foreliggende sag måtte anses som interesseforbundne parter.

SKAT's indstilling i sagen blev imidlertid underkendt af Skatterådet, der ved vurderingen af sagen tog afsæt i spørgsmålet om, hvorvidt broderens udnyttelse af en køberet måtte anses som en skattepligtig *gave* fra hovedaktionæren til broderen.

Skatterådet konstaterede her indledningsvist, at en køberet til en fast ejendom som led i en lejeaftale om ejendommen ikke generelt udløser skattemæssige konsekvenser 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 værdiansættelsescirkulæret pkt. 13 (antageligt retteligt cirkulærets pkt. 14), idet det forudsattes, at selskabets købspris i 1995 svarede til ejendommens markedspris på daværende tidspunkt.

**Offentliggjort d. 2. juni 2009**

Videre konstaterede Skatterådet, at broderen hverken var eller havde været ansat i det sælgende selskab, og at udlejningen efter det oplyste var sket på markedsvilkår, når bortsås fra en aftalt, udvidet pligt for broderen til at vedligeholde det lejede.

Endelig konstaterede Skatterådet, at der som udgangspunkt ikke antages at være et generelt interessefællesskab imellem søskende, og at der ej heller forelå konkrete oplysninger, der tydede på en gavehensigt mellem brødrene.

Under disse omstændigheder fandt Skatterådet, at broderen kunne udnytte den aftalte køberet uden gavebeskatning hos parterne.

Skatterådet præciserede i øvrigt, at en eventuel gave ville have medført trippelbeskatning af parterne gennem henholdsvis realisationsbeskatning af selskabet af ejendommens markedsværdi, udlovningsbeskatning af hovedaktionæren af differencen mellem den aftalte købesum og ejendommens markedsværdi samt gavebeskatning af broderen af samme difference.

Skatterådets afgørelse forekommer utvivlsomt korrekt. Problematikken omkring gaveoverdragelse mellem søskende er selvsagt ikke af nyere dato, se herved eksempelvis Lærebog om Indkomstskat, 2. udg., 1977, s. 92 ff. Skatterådets præcisering af, at der som udgangspunkt ikke antages at være et generelt interessefællesskab imellem søskende, må hilses velkommen. Det overses for ofte, at et gavemiljø mellem søskende ikke er naturgivent.

— o —