

Offentliggjort d. 5. september 2017

Generationsskifte – Nedslag for latente skatter – Skattemyndighedernes korrektionsadgang - Overdragelse af landbrugsejendom fra morbroder til nevø med skattemæssig succession - SKM2017.428.VLR ©

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

www.v.dk

Vestre Landsret fik ved sagen ref. i SKM2017.428.VLR forelagt spørgsmålene, dels om myndighedernes adgang til at korrigere værdiansættelsen ved overdragelse af en landbrugsejendom fra en morbroder til en nevø, og dels om rækkevidden af reglerne om nedslag for latente skatter ved gaveoverdragelse med skattemæssig succession.

Sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom ref. i SKM2017.428.VLR drejede sig om overdragelse af landbrugsejendomme fra en morbroder til en nevø med skattemæssig succession.

I sagen forelå to problemstillinger: dels spørgsmålet om myndighedernes adgang til at foretage skattemæssig korrektion af værdiansættelsen af landbrugsejendommene og dels spørgsmålet om kompensation for de latente skatter ved successionen.

Spørgsmålet om værdiansættelsen og adgangen til skattemæssig korrektion omtales nærmere nedenfor, afsn. II. Spørgsmålet om kompensation for latente skatter omtales summarisk i afsn. III.

I. Sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom ref. i SKM2017.428.VLR

Sagen drejede sig nærmere om overdragelse af en landbrugsejendom samt delsalg af 22 ha. fra en yderligere landbrugsejendom fra en morbroder til en nevø med skattemæssig succession. Morbroderen havde egen familie, herunder hustru og tre børn.

Offentliggjort d. 5. september 2017

Købesummen for ejendommene havde morbroderen og nevøen aftalt til 10,2 mio. kr., der var fordelt med 7,23 mio. kr. for den første landbrugsejendom, heraf 1 mio. kr. for stuehus og driftsbygninger, 1,1 mio. kr. for maskiner og inventar, 500.000 kr. for betalingsrettigheder samt 1,37 mio. kr. for jordstykket på de 22 ha.

På baggrund af en vurdering foretaget af Skats Ejendomsvurdering nåede Skat frem til, at der i forbindelse med overdragelsen var ydet en gave på 2,3 mio. kr., som skatteyderen som nevø blev indkomstbeskattet af.

Under et længere sagsforløb, herunder behandling af sagen ved Landsskatteretten to gange, tilkendegav Landsskatteretten ved en kendelse af 3/7 2012, jr. nr. 10-00679, at nedslag for de latente skatter kunne ske, dels ved nedslag i handelsværdien, og dels ved beregning af en passivpost, jf. § 33 D, og videre, at der var valgfrihed mellem de to fremgangsmåder, samt at der ikke var mulighed for reduktion efter begge bestemmelser. Skatteyderen (nevøen) valgte at kompensere for latente skatter ved et nedslag i handelsværdien.

Ved en senere kendelse af 22/12 2014, jr. nr. 13-5300657, nåede Landsskatteretten frem til, at overdragelsessummen for de to ejendomme kunne ansættes til 9.970.800 kr. efter nedslag for den latente skattebyrde mod den aftalte købesum på 8,6 mio. kr., idet ejendommene således var solgt til en underpris på 1.370.800 kr. Videre blev overdragelsessummen for betalingsrettigheder ansat til 264.282 kr. efter nedslag for den latente skattebyrde mod den aftalte købesum på 500.000, idet betalingsrettigheder således var solgt for en overpris på 235.718 kr. Landsskatteretten opgjorde herefter en for skatteyderen indkomstskattepligtig gave på 1.135.082 kr.

Det kan bemærkes, at en underpris for de overdragne ejendomme i form af en afvigelse på 1.370.800 kr. set i forhold til den fastsatte overdragelsessum på 9.970.800 kr., svarede til en afvigelse på 13,75 pct.

En overpris for de overdragne betalingsrettigheder på 235.718 kr. set i forhold til den fastsatte overdragelsessum på 264.282 kr., svarede i sagens natur til en uforholdsmæssig stor afvigelse på 89 pct.

For så vidt afvigelsen blev vurderet på baggrund af ”nettoafvigelsen” (underprisen på 1.370.800 kr. med fradrag af overprisen på 264.282 kr.), var der tale om en nettoafvigelse

Offentliggjort d. 5. september 2017

se på 11,1 pct. Skatteyderen procederede ved landsretten, jf. nedenfor, på denne ”nettoafvigelse”.

Under sagens behandling ved Vestre Landsret, der mundede ud i landsrettens dom ref. i SKM2017.428.VLR, jf. nærmere nedenfor, nedlagde skatteyderen påstand om nedsættelse af hans skattepligtige indkomst til det selvangivne og dermed frafald af gavebeskatningen.

Til støtte for sin påstand gjorde **skatteyderen** for det første gældende, at ikke forelå en åbenbar afvigelse, der gav grundlag for skattemæssig korrektion. Skatteyderen bestred i den forbindelse, at der forelå et (generelt) interessefællesskab mellem parterne, og anførte videre, at der heller ikke forelå et konkret interessefællesskab mellem parterne, da bl.a. der var sket overdragelse med succession.

Videre gjorde skatteyderen gældende, at han var berettiget til at få både et værdinedslag på grund af successionen, jf. kildeskattelovens § 33 C, og en passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D.

Heroverfor påstod **Skatteministeriet** frifindelse, og gjorde bl.a. gældende, at der forelå en sådan afvigelse mellem den aftalte overdragelsessum og den reelle handelsværdi, at Skat havde adgang til at foretage korrektion som sket, uanset om parterne var uafhængige eller ej. Ministeriet bemærkede i denne sammenhæng, at der efter ministeriets opfattelse bestod en udvidet adgang til at foretage korrektion efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3 ved en handel foretaget mellem ret nære familiemedlemmer, i forhold til en situation, hvor der er tale om helt uafhængige parter. Efter ministeriets opfattelse havde parterne i den konkrete sag et generelt interessefællesskab, og skatteyderen havde ikke godtgjort, at parterne konkret havde modstående skattemæssige interesser i købesummens fastsættelse og fordeling.

II. Korrektion af værdiansættelsen

Ved salg af fast ejendom og afskrivningsberettigede aktiver lov skal sælger og køber i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen, jf. nærmere ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5 og afskrivningslovens § 45, stk. 2. Såvel

Offentliggjort d. 5. september 2017

den samlede kontantomregnede afståelsessum som parternes fordeling af afståelsessummen på de overdragne aktiver er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Spørgsmålet om, i hvilket omfang skattemyndighederne af egen drift kan fravige en mellem parterne aftalt fordeling af afståelsessummen, er en velkendt problemstilling, som bl.a. i begyndelsen af 1990'erne har været genstand for betydelig opmærksomhed. For så vidt angår særligt korrektion mellem uafhængige parter kan henvises til Michael Amstrups i TfS 1991, 534 vedrørende TfS 1991, 471 (Bodega-sagen) samt skatteministerens udtalelser hertil i TfS 1992, 191. Se tillige Retssikkerhedsudvalgets redegørelse 1992, s. 68 – 69.

I 1998 blev med ejendomsavancebeskatningslovens § 4, jf. lov nr. 434 af 26/6 1998, og afskrivningslovens § 45, jf. lov nr. 433 af 26/6 1998, fastslået en pligt for parterne til at fordele den samlede afståelsessum ved overdragelse af flere skatterevante aktiver. Ifølge forslaget til afskrivningsloven var baggrunden for dette regelsæt, at der tidligere ikke altid var blevet foretaget en sådan fordeling af parterne, hvilket kunne give anledning til uklarhed.

Motiverne til afskrivningslovens § 45 indeholder en række interessante, men næppe helt entydige, bemærkninger om myndighedernes korrektionsadgang. Således fremgår for det første af motiverne til bestemmelsen som en bemærkning af generel karakter, at *“Denne aftalte fordeling af købesummen på de enkelte aktiver skal som udgangspunkt – ligesom i dag – lægges til grund af skattemyndighederne, med mindre den aftalte fordeling åbenbart ikke svarer til de faktiske værdier.”*

For så vidt angår særligt tilfælde, hvor parterne ikke har modstående interesser, enten generelt eller som følge af konkrete forhold, anføres i motiverne videre, at den skatteansættende myndighed vil kunne tilsidesætte fordelingen, *“når det er åbenbart, at den af parterne aftalte fordeling ikke svarer til de faktiske handelsværdier”*.

I motiverne til § 45 anførtes videre, at SD-cirkulære nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger som en konsekvens af de foreslåede regler ville blive ophævet. Efter dette cirkulære kunne et selvangivet afskrivningsgrundlag, beregnet med udgangspunkt i ejendommens forskelsværdi efter den vejledende re-

Offentliggjort d. 5. september 2017

gel i Skattedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957, pkt. 44, kun nedsættes, når det afskrivningsgrundlag, som myndighederne kunne godkende ved ligningen, var mere end 20 pct. lavere end det af skatteyderen opgjorte. Ifølge motiverne til afskrivningslovens § 45 ville en ophævelse af cirkulæret indebære, at *"... skattemyndighedernes værdiansættelse af en afskrivningsberettiget bygning ikke længere skal være mere end 20 pct. lavere end den værdi, som parterne har aftalt, for at skattemyndighederne i konkrete tilfælde kan korrigere overdragelsessummen."*

I motiverne til den oprindelige afskrivningslovs § 45 er således lagt an til, at der i alle tilfælde - herunder også for overdragelser i gavemiljøer - må antages at gælde en vis, ikke ubetydelig, margin for parternes skøn over købesummen og dennes fordeling på flere aktiver, før en skattemæssig korrektion af parternes fordeling vil kunne komme på tale, jf. formuleringen "åbenbart forkert".

Spørgsmålet om skattemyndighedernes korrektionsadgang blev rejst på ny i forbindelse med den senere gennemførte ændring af afskrivningslovens § 45, jf. lov nr. 958 af 20/12 1999. Ej heller disse motivudtalelser er dog ganske klare. Af motiverne til denne lovændring fremgår således bl.a., at *"Skattemyndigheden forventes dog kun at korrigere en af parterne aftalt overdragelsessum eller fordeling, såfremt fordelingen er åbenbart forkert"*. Videre fremgår a.s., at: *"Hvis parterne har konkret modstående interesser, kan parterne forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den af parterne aftalte overdragelsessum samt fordeling på de overdragne skatterelevante aktiver til grund"*.

Spørgsmålet om myndighedernes korrektionsadgang har siden foreligget i en række konkrete sager.

For så vidt angår **uafhængige parters** fordeling af købesummen kan i nærværende sammenhæng nævnes JUS 2003/52 vedrørende TfS 2003, 984 LSR samt JUS 2005/1 vedrørende henholdsvis Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2004, 828 LSR og en ikke-offentliggjorte Landsskatteretskendelse af 24/9 2004.

I kendelsen ref. i TfS 2004, 828 LSR bemærkede Landsskatteretten, at selvom myndighederne er berettigede til at prøve parternes fordeling af overdragelsessummen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, kan parterne, hvor disse har konkret modstående interesser i forbindelse med handlen, forvente, at den skatteansættende myndighed

Offentliggjort d. 5. september 2017

vil lægge den aftalte fordeling af overdragelsessummen på de skatterevante aktiver til grund, jf. bemærkningerne til bestemmelsen. Videre anførte Landsskatteretten, at dette dog ikke gælder, hvis den aftalte fordeling må anses for ”åbenbart forkert”.

I ingen af de ovenfor nævnte sager fandt Landsskatteretten grundlag for at korrigere den aftalte fordeling af afståelsessummen på de enkelte aktiver.

Den ikke-offentliggjorte kendelse af 24/9 2004, omtalt i JUS 2005/1, er den mest vidtgående afgørelse i henseende til accept af de aftalte værdier. I denne sag havde parterne fordelt afståelsessummen for en landbrugsejendom på 6,6 mio. kr. med 0,45 mio. kr. til maskiner og inventar, med 3,805 mio. kr. til jord, med 1,15 mio. kr. til udbygninger og med 1,2 mio. kr. til stuehus. Ved den offentlige vurdering for salgsåret, 2000, var vurderingen på 4,9 mio. kr. fordelt med 1,5 mio. kr. til grundværdi, med 0,5 mio. til stuehus og med en forskelsværdi på 3,0 mio. kr. Told- og skatteregionen ansatte efterfølgende stuehusets værdi til 0,6 mio. kr. Ved et syn og skøn i 2003 blev stuehuset værdiansat til 1,025 mio. kr. og jorden til 4,4 mio. kr.

Den aftalte købesum for stuehuset afveg således fra værdien ifølge den sagkyndige vurdering med knap 20 pct. Videre afveg den aftalte købesum fra told- og skatteregionens værdiansættelse med 100 pct. Og i forhold til den offentlige vurdering afveg købesummen med mere end 100 pct.

Landsskatteretten fandt det efter en konkret vurdering ikke tilstrækkelig godtgjort, at parterne ikke havde konkret modstående interesser. Landsskatteretten fandt herefter heller ikke i denne sag grundlag for at tilsidesætte parternes fordeling af den samlede kontantomregnede afståelsessum på de skatterevante aktiver.

I sagen ref. i **SKM2009.610.VLR** (TfS 2009, 1044), omtalt i JUS 2009/3, jf. siden JUS 2009/42, blev der derimod foretaget korrektion. Vestre Landsret stadfæstede i denne sag ved en dom af 30/9 2009 en tidligere dom af 20/11 2008 fra Retten i Sønderborg om korrektion af en aftalt fordeling af købesummen for en landbrugsejendom mellem uafhængige parter. Byretten lagde her til grund, at den aftalte pris var 26,7 pct. højere end handelsværdien ifølge en sagkyndig vurdering, og fandt herefter, at den aftalte pris måtte tilsidesættes som åbenbart forkert. Det kan bemærkes, at var overprisen vurderet på

Offentliggjort d. 5. september 2017

baggrund af handelsværdien ifølge vurderingen, var afvigelsen betydeligt større, nemlig 36,5 pct.

Også i sagen ref. i **SKM2013.236.LSR**, omtalt i JUS 2013/24, fandt Landsskatteretten, at en mellem uafhængige parter aftalt fordeling af købesummen for en landbrugsejendom af liebhaverkarakter måtte anses som åbenbart forkert. Fordelingen blev herefter fastsat i overensstemmelse med fordelingen ifølge et syn og skøn indhentet under sagens behandling ved Landsskatteretten.

Som anført i JUS 2013/24 rummer denne kendelse flere budskaber:

For det første, at omfanget af en konkret afvigelse (den procentuelle afvigelse) skal vurderes med udgangspunkt i det enkelte aktivs *handelsværdi*, her som fastslået ved et syn og skøn; se i modsætning hertil Byrettens dom i sagen ref. i SKM2009.610.VLR, hvor afvigelsen blev vurderet med udgangspunkt i den mellem parterne aftalte værdi.

Dernæst, at der – som det formuleres af Landsskatteretten – som udgangspunkt kan hentes en vis vejledning i de tidligere gældende retningslinjer om en 20 % -grænse for tilsidesættelse af afskrivningsgrundlag for landbrugets driftsbygninger. Med denne udmelding har værdiansættelsesreglen i det skrinlagte SD-cirkulære nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger nu så at sige fået en vis renaissance.

For det tredje, at vurderingen af, hvorvidt en given fordeling er ”åbenbart forkert” skal foretages for hvert enkelt aktiv omfattet af overdragelsen.

Dette sidste forhold indebærer i sagens natur – og som det så tydeligt illustreres i den omhandlede sag – at beskedne procentuelle afvigelser på værdifulde aktiver – samtidig kan konstituere en meget væsentlig afvigelse på et samtidigt overdraget aktiv af beskednen værdi og dermed give grundlag for korrektioner også mellem uafhængige parter med konkret modstående interesser. I den konkrete sag udgjorde afvigelsen på hovedaktivet, stuehuset på en liebhaverejendom, 11,6 pct., og afvigelsen på det medfølgende jordtilliggende, 39,4 pct.

Offentliggjort d. 5. september 2017

Vestre Landsrets dom ref. i SKM2017.428.VLR

Vedrørende hændelsesforløbet i sagen henvises til det indledningsvist anførte.

Om adgangen til skattemæssig korrektion konstaterede Vestre Landsret med henvisning til Landsskatterettens værdiansættelse, at værdien af de to ejendomme efter nedslag for den latente skattebyrde udgjorde 9.970.800 kr. Herefter bemærkede landsretten, at der under hensyn til, at værdien for ejendommene i skødet var angivet til 8.600.000 kr., forelå en væsentlig afvigelse mellem den aftalte købssum for de to ejendomme og værdien af ejendommene. Skatteministeriet havde derfor været berettiget til at foretage korrektion af den købesum, som parterne havde aftalt for de to ejendomme, jf. ejendomsbeskatningslovens § 4, stk. 6, og afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Som det fremgår, gav en afvigelse på 13,75 pct. fra den fastsatte handelsværdi således efter landsrettens opfattelse grundlag for skattemæssig korrektion.

Kommentar

Som det fremgår, omfattede landsrettens præmisser ikke en kvalifikation af relationen mellem morbroder og nevø, idet landsretten blot konstaterede, at der forelå en ”væsentlig afvigelse”. Det er således uklart, om parterne i sagen er anset som nærtstående, eller det langt mere vidtrækkende, nemlig at parterne er anset som uafhængige parter, og dermed, at det i motiverne til ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven knæsatte kriterium for skattemæssig korrektion med dommen er ændret fra kriteriet ”åbenbart forkert” til kriteriet ”væsentligt”.

At der skulle foreligge et interessefællesskab mellem en nevø og en morbroder i en situation, hvor morbroderen har hustru og egne livsarvinger, og da af en sådan karakter, at morbroderen fandt anledning til at forære nevøen en gave på sammenlagt 1,1 mio. kr. synes som udgangspunkt ikke at have formodningen for sig.

For så vidt landsretten måtte have lagt til grund, at der var tale om uafhængige parter i forhold til værdiansættelsen for aktivet, forekommer en afvigelse på 13,75 pct. fra den fastsatte handelsværdi ikke som nogen stor afvigelse, næppe som mere, end hvad der

Offentliggjort d. 5. september 2017

kan forekomme i andre handler mellem uafhængige parter, og i forhold til hidtidig praksis ganske fjernt fra, hvad der er anset som ”åbenbart forkert”.

Under denne forudsætning peger dommen således i retning af en skærpelse af praksis. En kursændring, der måske ikke hænger helt godt sammen med retsgrundlaget og udviklingen i øvrigt på området, herunder de relativt klare udtalelser i forarbejderne til ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven om anvendelse af kriteriet ”åbenbart forkert”, med Landsskatterettens tidligere praksis og med den annoncerede værdiansættelsesregel for det nye vurderingssystem, hvor der opereres med et generelt nedslag på 20 pct. for at kompensere for usikkerhed ved værdiansættelse af fast ejendom.

Endvidere kan der måske sættes et spørgsmål ved vurderingsgrundlaget: Landsskatteretten havde opgjort handelsværdien af de overdragne ejendomme m.v. før nedslag for den latente skattebyrde til 16,4 mio. kr., medens parterne havde taget afsæt i en handelsværdi på 15,62 mio. kr. Havde omfanget af en eventuel afvigelse mellem handelsværdien og den aftalte købesum for de overdragne ejendomme været vurderet – ikke på grundlag handelsværdien som opgjort *under* hensyntagen til latente skatter – men derimod på grundlag af handelsværdien *uden* hensyntagen til latente skatter, ville afvigelsen have været 4,76 pct. Det synes ikke naturgivent, at adgangen til korrektion skal vurderes alene på grundlag af handelsværdien efter nedslag for latente skatter.

Det kan afslutningsvist bemærkes, at Skatteministeriet i proceduren for landsretten i tilknytning til spørgsmålet om værdiansættelsen gjorde gældende, at:

”A [nevøen] har ikke ved syn og skøn eller på anden vis bevist, at skattemyndighedernes værdiskøn kan tilsidesættes, jf. f.eks. SKM2015.615.HR, og han har heller ikke ført et sikkert bevis for, at værdierne svarede til det aftalte for de to ejendomme, det vil sige 8.600.000 kr. Værdien af betalingsrettighederne skal ikke inddrages ved bedømmelsen af, om selve de to ejendomme er overdraget til underpris. Men uanset om dette skete, og uanset hvordan man i øvrigt måtte vende og dreje tallene, foreligger der en betydelig afvigelse mellem den aftalte handelspris og markedsværdien.”

Det forekommer mindre klart, hvad der er baggrunden for dette synspunkt. I den pågældende sag tog Landsskatteretten endelig stilling, dels til værdiansættelsen af de overdragne aktiver og dels til nedslaget størrelse efter kildeskattelovens § 33 C. Skatteyde-

Offentliggjort d. 5. september 2017

ren akkviescerede ved denne værdiansættelse som udtryk for de overdragne aktivers handelsværdi, der således ikke blev anfægtet yderligere, men tværtimod lagt til grund under behandlingen af sagen ved landsretten, hvor skatteyderens anbringender – så vidt det ses - drejede sig om, hvorvidt der under disse omstændigheder var adgang til skattemæssig korrektion.

Under samme omstændigheder ses det ikke at tjene noget relevant formål at begære syn og skøn med henblik på at få fastslået, *at skattemyndighedernes værdiskøn kan tilside-sættes* eller *at værdierne svarede til det aftalte for de to ejendomme*.

III. Nedslag for latente skatter

I sagen forelå videre spørgsmålet, om nevøen var berettiget til kompensation for de latente skatter ved successionen både gennem et værdinedslag på grund af successionen, jf. kildeskattelovens § 33 C, og ved fastsættelse af en passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D.

Som nævnt indledningsvist vil denne problemstilling ikke blive omtalt nærmere her, idet der her henvises til den udførlige omtale af Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2008.876.LSR, omtalt i JUS 2008/46 og siden Skatteministeriets styresignal offentliggjort i SKM2011.406.SKAT, omtalt i JUS 2011/25.

Her skal således blot nævnes, at Vestre Landsret om denne problemstilling tilkendegav, at kildeskattelovens § 33 C og kildeskattelovens § 33 D, der begge har til formål at søge at udligne fremtidige skattetilsvær, ikke kan anvendes i forbindelse med hinanden idet en sådan fremgangsmåde ville indebære, at den samme latente kildeskattebyrde blev tillagt betydning to gange.

Skats tilkendegivelser herom i SKM2011.406.SKAT er således med dommen blevet tiltrådt af landsretten.

— o —