

Offentliggjort den 13. februar 2024

Første domstolsafgørelse om +/- 15 pct.'-reglen ved forældre køb[©]

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

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

www.V.dk

Retten i Lyngby traf den 22. januar 2024 afgørelse i en sag om værdiansættelse af en "forældre købslejlighed" ved (gave)overdragelse efter +/- 15 pct.'-reglen fra forældre til barn. Ifølge Kammeradvokaten er der tale om den første afgørelse fra domstolene om et forældre køb.

Sagen kan have betydning for overdragelser af forældre købsboliger frem til 2022, hvor skattemyndighederne har afvist at godkende værdiansættelsen. Det gælder også sager, hvor familien har klaget over skattemyndighedernes afgørelse og fået medhold i klagen, men hvor Skatteministeriet siden har indbragt sagen for domstolene.

Skatter og afgifter ved generationsskifte af en fast ejendom beregnes på grundlag af ejendommens værdi på overdragelsestidspunktet. Fastsættelsen af værdien på dette tidspunkt er derfor afgørende for det samlede skatte- og afgiftstilsvaret udløst ved generationsskiftet.

Udgangspunktet er ejendommens handelsværdi, dvs. det beløb, som ejendommen vil kunne indbringe ved et salg i fri handel.

Værdiansættelsecirkulæret

Ved generationsskifte i levende live (gaveoverdragelse) eller ved arv foreligger der

Offentliggjort den 13. februar 2024

sjældent en kendt "handelsværdi". Ved et cirkulære fra 1982 (værdiansættelsescirkulæret) tilkendegav Skatteministeriet derfor, at værdien ifølge den seneste offentlige vurdering kunne anses som udtryk for "handelsværdien" ved skatte- og afgiftsberegningen. For at tage højde for den usikkerhed, som altid vil være forbundet med en vurdering af en fast ejendom, kunne værdien ifølge den offentlige vurdering reguleres med +/- 15 pct.

Værdiansættelsescirkulæret gælder fortsat, men fremadrettet med visse ændringer. Grundprincippet i +/-15 pct.'-reglen er videreført, men således at der er tale om en +/- 20 pct.'-regel. Ændringen har virkning for overdragelser, hvor ejeren ved overdragelsen har modtaget en vurdering af ejendommen efter de nye vurderingsregler.

Sagen omtalt nedenfor har betydning for de mange handler, der er gennemført forud herfor.

Værdiansættelsescirkulæret må vige for "særlige omstændigheder"

Indenfor cirkulærets anvendelsesområde har borgeren som udgangspunkt et retskrav på at anvende cirkulærets retningslinjer om værdiansættelsen af fast ejendom, dvs. i første række +/-15 pct.'-reglen og siden +/-20 pct.'-reglen

Spørgsmålet om, hvornår cirkulæret og dermed +/- 15 pct.'-reglen kan anvendes, har derfor påkaldt sig betydelig interesse. Det gælder i særdeleshed i forhold til det skønsprægede begreb "**særlige omstændigheder**", som ved en afgørelse fra Højesteret fra 2016 blev genoplivet som en betegnelse for omstændigheder (forhold), som kan indebære, at parterne er afskåret fra at anvende +/- 15 pct.'-reglen. "Særlige omstændigheder" drejer sig om omstændigheder vedrørende den konkrete ejendom, der indikerer, at seneste ejendomsvurdering ikke er retvisende.

En lang og snørklet saga

Reglerne om værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom i familieforhold har efterhånden antaget karakter af en lang og meget snørklet saga.

Offentliggjort den 13. februar 2024

Enden på historien ser ganske vist ud til at nærme sig og da med et resultat, hvor begrebet ”særlige omstændigheder” er helt centralt ved vurderingen af, om en familie kan anvende +/- 15 pct.’-reglen, og fremover +/- 20 pct.’-reglen.

Men undervejs er familier blevet efterladt i skattesager om gaveoverdragelse af fast ejendom, hvor forståelsen af værdiansættelsescirkulæret har ændret sig fra overdragelsestidspunktet og frem til nu. Situationen har da også affødt det forståelige spørgsmål om, hvorvidt der er sker ændring af regler ”med tilbagevirkende kraft”.

To spor og to praksis’ for værdiansættelse

Værdiansættelsescirkulæret omfatter, som allerede nævnt, både overdragelser i levende live (gaveoverdragelser) af fast ejendom inden for den nære familie, og arveovergang (arveudlæg) af fast ejendom.

Gennem mange år har værdiansættelsen ved gaveoverdragelser og arveudlæg imidlertid været administreret i to forskellige regis. Det har skabt grobund for udvikling af to forskellige praksis, som begge er baseret på en fortolkning af værdiansættelsescirkulæret – men altså er mundede ud i to forskellige fortolkningsresultater.

Dels en praksis for arveovergang, hvor dødsboets værdiansættelse behandles af Skattestyrelsen som 1. instans, men hvor indvendinger mod Skattestyrelsens værdiansættelse behandles i domstolsregi.

Og dels en praksis for gaveoverdragelser, hvor værdiansættelsen af en gave behandles af Skattestyrelsen med klageadgang til Landsskatteretten eller alternativt skatteankenævn. Det har for denne type sager yderligere kompliceret retsstillingen, at Skattestyrelsen har været uenig i Landsskatterettens fortolkning af værdiansættelsescirkulæret.

Arveovergang

Ved værdiansættelsescirkulærets fødsel i 1982 og årene derefter var udgangspunktet, at parterne havde et næsten ubetinget ”retskrav” på at anvende +/- 15 pct.’-reglen. I en sag

Offentliggjort den 13. februar 2024

om arveovergang af fast ejendom fra et dødsbo til en arving konkluderede Højesteret imidlertid i 2016 på baggrund af en fortolkning af cirkulæret, at ”særlige omstændigheder” førte til bortfald af ”retskravet”.

Ved arveovergang er det altså ikke muligt at anvende +/- 15 pct.’-reglen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Gaveoverdragelse

På gaveområdet fastholdte Landsskatteretten helt frem til 2022, at parterne i en familieoverdragelse af en fast ejendom havde et næsten ubetinget retskrav på at anvende +/- 15 pct.’-reglen efter værdiansættelsescirkulæret. Og da skattemyndighederne ikke havde ændret denne retsstilling - ved ophævelse af cirkulæret eller på anden vis – måtte cirkulæret stå ved magt, således som dette var blevet forstået og fortolket siden 1982. Et synspunkt, som Landsskatteretten uomtvisteligt havde støtte for gennem mange år, dels i flere klare politiske tilkendegivelser, og dels i mangel på politisk handling på området, såvel under ”blå” som ”røde” regeringer.

Konsekvensen var, at Landsskatteretten frem til 2022 traf en række begunstigende afgørelser vedrørende familier, som fik mulighed for at gøre brug af +/- 15 pct.’-reglen ved familieoverdragelse af fast ejendom, uanset klare eller meget klare indikationer på, at denne værdi var uden sammenhæng med ejendommens handelsværdi. Navnlig kan nævnes sag afgjort af Landsskatteretten i 2018⁽¹⁾, omtalt i disse spalter den 17. november 2018, hvor forskellen mellem værdien efter +/- 15 pct.’-reglen og ejendommens reelle handelsværdi – som var kendt af familien – var ca. 30 mio. kr.

Med afsæt i Højesterets dom fra 2016 valgte Skattestyrelsen at indbringe en række af Landsskatterettens afgørelser for domstolene.

Først ved en dom fra Vestre Landsret fra 2021, dvs. 5 år senere, blev det fastslået, at

¹ SKM2018.551.LSR. Se tillige artiklen af 16. september 2023, med titlen ”Genoptagelse af gamle sager om +/- 15 pct.-reglen©”, hvor Landsskatterettens praksis af undertegnede blev vurderet som afgørelser, der ville blive ændret.

Offentliggjort den 13. februar 2024

værdiansættelsescirkulæret skulle fortolkes på samme måde for arveovergang og gaveoverdragelser.

En ny praksis ser dagens lys

Sideløbende med Landsskatterettens begunstigende praksis som netop beskrevet tog Skattestyrelsen initiativ til at få fastlagt en (ny) praksis, som efter Skattestyrelsens opfattelse afspejlede den fortolkning af værdiansættelsescirkulæret, som Højesteret havde anlagt ved afgørelsen fra 2016.

Højesterets kriterium for at fravige +/- 15 pct.'-reglen - begrebet "særlige omstændigheder" - var her helt centralt.

Skatterådets 18 afgørelser om, hvornår der foreligger "særlige omstændigheder"

Med henblik på at få fastlagt praksis for, hvornår der nærmere foreligger "særlige omstændigheder", fik Skatterådet i efteråret 2021 forelagt 18 konkrete, repræsentative sager om anvendelse af +/- 15 pct.'-reglen ved overdragelse af en fast ejendom indenfor den nære familie, typisk fra forældre til børn.

Udkast til styresignal

Ligeledes på baggrund af hidtidig domstolspraksis og den praksis, som Skatterådet fastlagde med de 18 afgørelser, offentliggjorde Skattestyrelsen den 3. maj 2022 et udkast til et styresignal (cirkulære) vedrørende spørgsmålet om, hvornår der foreligger "særlige omstændigheder". Udkastet til styresignal er nærmere omtalt i disse spalter den 14. maj 2022 i artiklen "Udkast til styresignal fra 3. maj 2022 til ny praksis om +/- 15 pct.'-reglen – "særlige omstændigheder"."

De holdepunkter, der ifølge udkastet kan føre frem til, at der foreligger "særlige omstændigheder", er særligt *kort ejertid og stor prisforskel mellem anskaffelsessum og overdragelsesværdi ved gave eller arv til børnene*. Ifølge styresignalet "knækker" kurven omkring 3 års ejertid, således at forstå, at efter 3 års ejertid accepteres væsentligt

Offentliggjort den 13. februar 2024

større prisforskelle end ved en ejertid på mindre end 3 år.

Andre særlige omstændigheder er efter udkastet bl.a. tilfælde, hvor belåningen af den overdragne ejendom indikerer, at ejendommens værdi er højere end værdien efter +/- 15 pct. -reglen.

Udkastet til styresignal er fortsat blot et "udkast", og er altså ikke offentliggjort som et for Skattestyrelsen forpligtende regelsæt. Meget tyder dog på, at styresignalet så at sige "er taget i brug", og da et stykke af vejen med rette, da udkastet blandt andet er baseret på den da kendte domstolspraksis – og herunder Højesterets afgørelse fra 2016.

Landsskatterettens seneste praksis tyder ligeledes på, at Landsskatterettens afgørelser i konkrete klagesager om værdiansættelsen ved gaveoverdragelser af fast ejendom træffes i lyset af retningslinjer, som er udtrykt i udkastet til styresignal.

Konsekvenser for eksisterende sager

Med den foreliggende - meget komplicerede og svært gennemskuelige retsudvikling - rejses og verserer der nu en række sager om værdiansættelsen af fast ejendom ved gaveoverdragelser i familieforhold, hvor overdragelsen er sket forud for modtagelsen af de nye vurderinger.

Der er tale om tilfælde, hvor familier, f.eks. i 2018 eller 2019, har disponeret i tillid til Landsskatterettens praksis vedrørende værdiansættelsescirkulæret frem til 2022, men hvor familierne nu så at sige "bliver indhentet" af navnlig Højesterets fortolkning af værdiansættelsescirkulæret i afgørelsen fra 2016 om værdiansættelse ved arveovergang.

Sagen afgjort ved Retten i Lyngbys dom af 22. januar 2024 er netop et eksempel på en situation, hvor Landsskatteretten havde givet skatteyderen medhold – i strid med Skattestyrelsen og Skatterådets opfattelse, hvorefter Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene.

Offentliggjort den 13. februar 2024

Retten i Lyngbys dom af 22. januar 2024

Ifølge Kammeradvokaten, der førte sagen på vegne af Skatteministeriet, er der tale om den første domstolsafgørelse vedrørende et "forældrekøb".

I den pågældende sag havde en moder købt en ejerlejlighed for 3,85 mio. kr. i november 2018, og havde fra 1. august 2019 udlejet lejligheden til et barn. I marts 2020 overdrog moderen lejligheden til barnet for 1,95 mio. kr. Den offentlige vurdering for lejligheden var på dette tidspunkt 1,7 mio. kr.

Vurderingsstyrelsen vurderede siden lejlighedens værdi i marts 2020 til 3,95 mio. kr.

Skattestyrelsen ændrede på denne baggrund den skatte- og afgiftsmæssige overdragelsessum til 3,95 mio. kr.

Begrundelsen var, at moderens forudgående køb af ejerlejligheden til 3,85 mio. kr. måtte anses som et holdepunkt for, at den efterfølgende værdiansættelse af lejligheden til 1,95 mio. kr. ved salget til barnet ikke var et udtryk for handelsværdien, og at der dermed forelå særlige omstændigheder.

Ved Landsskatterettens afgørelse af 3. maj 2022 fik familien medhold i, at ejerlejligheden kunne værdiansættes til de 1,95 mio. kr. efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret. Landsskatteretten fastholdt således den hidtidige praksis, jf. ovenfor.

Denne afgørelse blev indbragt for Retten i Lyngby, som tilsidesatte Landsskatterettens afgørelse. Rettens begrundelse var, at den betydelige forskel mellem ejendomsvurderingen og købsprisen i fri handel den 28. november 2018 sammenholdt med den nære tidsmæssige sammenhæng mellem salget i fri handel og den omstridte familiehandel kun godt 16 måneder senere, viste, at ejendomsvurderingen for den konkrete omstridte ejerlejlighed i marts 2020 var væsentlig for lav. Der forelå herved sådanne særlige omstændigheder, at det begrundede en fravigelse af 15 pct.-reglen.

Retten i Lyngby var ved afgørelsen af den pågældende sag besat med tre dommere, da der efter Rettens opfattelse var tale om et principielt spørgsmål.

Offentliggjort den 13. februar 2024

Rettens afgørelse flugter med de hidtidige sager, som har været forelagt for domstolene vedrørende værdiansættelsescirkulæret. Det må således konstateres, at lyset for Landskatterettens gunstige praksis efter +/- 15 pct.'-reglen så vidt også er blevet slukket i forældrekøbssager.

Kommentar

I verserende skattesager om værdiansættelsen af en bolig ved overdragelse i familieforhold bør det på denne baggrund overvejes nærmere, om der er grundlag for at fastholde familiens oprindeligt valgte værdiansættelse, selv om overdragelsen har fundet sted tilbage i tid, hvor Landskatterettens praksis var anderledes begunstigende. Dette gælder også tilfælde, hvor familien i første runde har fået medhold i familiens værdiansættelse ved Landskatteretten, men hvor Skatteministeriet siden har indbragt sagen for domstolene.

— 0 —