Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Er værdiansættelsescirkulæret under pres? ©

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

Ved overdragelse af fast ejendom indenfor den nærmeste familie har værdiansættelsescirkulæret, hvorefter værdien af ejendommen kan ansættes til den senest kendte offentlige vurdering +/- 15 pct., gennem de seneste mange år været et fast pejlemærke ved værdiansættelsen – og dermed for skatter og afgifter udløst i anledning af overdragelsen. Men nu blæser der måske nye vinde på området.

I. Prissætning ved familieoverdragelser

Spørgsmålet om prissætningen ved overgang af aktiver, herunder særligt fast ejendom, indenfor den nære familie er en hyppigt forekommende problemstilling i skatteretten. I de senere år har særligt prisfastsættelsen ved overdragelse af såkaldte forældrekøbslejligheder til et barn været aktuelt.

Retsstillingen med værdiansættelsescirkulæret

Som udgangspunkt skal parterne anvende handelsværdien. Men ikke sjældent er det vanskeligt at fastslå en handelsværdi. For at gøre reglerne om værdiansættelse (prissætning) af faste ejendomme lettere at praktisere, dels for familien eller dødsboet og dels for skattemyndighederne, valgte Skatteministeriet i 1982 at udstede et cirkulære på området, således cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Cirkulæret omtales ofte som ”værdiansættelsescirkulæret”.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

I cirkulæret blev fastsat nærmere regler om værdiansættelsen af en række konkrete aktiver ved overdragelse ved salg eller gaveoverdragelse mellem nærtstående familiemedlemmer samt ved arveudlæg.

I cirkulæret er bl.a. medtaget den særlige regel om, at en fast ejendom kan værdiansættes til den seneste kendte ejendomsvurdering +/- 15 pct. ved opgørelse af en eventuel avanceskat samt gave- eller boafgift (arveafgift).

Skatteministeriets afgørelse ref. i TfS 1984, 418 DEP om cirkulærets rækkevidde

Cirkulærets rækkevidde blev kort tid efter præciseret i en afgørelse fra Skatteministeriet, ref. i TfS 1984, 418 DEP[1], som følge af en forespørgsel fra Aarhus kommune i anledning af en konkret sag, som jeg varetog

Sagen drejede sig for det første om, hvorvidt skatteyderen ved overdragelse af en ejendom til et barn havde krav på at anvende en værdi svarende til seneste ejendomsvurdering minus 15 pct., selv om denne værdi efter skatteforvaltningens opfattelse var for lav.

Sagen drejede sig dernæst om, hvilken ejendomsvurdering, der skulle anvendes ved denne gaveoverdragelse, hvilket gav anledning til et spørgsmål til Skatteministeriet om, hvad begrebet ”seneste kendte” vurdering indebar, herunder om dette begreb, som anført af skatteyderen, skulle forstås bogstaveligt.

I den pågældende sag var der tale om gaveoverdragelse af en ejendom til et barn pr. 1. juli 1984. Overdragelsesprisen var baseret på ejendomsvurderingen pr. 1. april 1983. Der var ganske vist senere foretaget en ny vurdering pr. 1. april 1984, og dermed *før* gaveoverdragelsen den 1. juli 1984, men denne nye vurdering var endnu ikke var kommet frem til skatteyderen. Spørgsmålet var følgelig, hvorvidt skatteyderen havde et retskrav på at anvende ”den seneste kendte” vurdering pr. 1. april 1983.

[1] Cirkulæret var som følge af skattemyndighedernes daværende struktur rettet til kommunerne, der forestod ligningen.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Hertil kom, at der var fejl i vurderingsgrundlaget for den offentlige vurdering, hvilket havde affødt en lavere vurdering.

Skatteministeriet gav her - meget summarisk refereret - følgende svar på en række spørgsmål stillet af Skatteforvaltningen i Aarhus:

- Skatteyderen har et krav på at anvende en værdi, der ligger indenfor seneste kendte vurdering +/- 15 pct., uanset at denne værdi efter skatteforvaltningens opfattelse ikke svarer til handelsværdien.

- Det er den seneste kendte vurdering, der er afgørende. Det afgørende er i denne henseende, om tidspunktet for værdiansættelsen ligger før eller efter, at boet eller parterne har modtaget meddelelse om vurderingen.

- Det offentlige må anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at vurderingsmyndighederne eventuelt har fastsat kontantejendomsværdien for lavt. (Det bemærkes dog, at det i spørgsmålet, der gav anledning til dette svar, ikke eksplicit var forudsat, at der var fejl i vurderingsgrundlaget.)

- Det anførte gælder, uanset om udlægsmodtageren/ gavemodtageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontantpris, der er væsentlig højere end værdiansættelsen.

  Sidstnævnte udsagn blev dog modificeret med en bemærkning om, at har udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Senere afgørelser m. v.

Det er forudsat i senere lovgivning[2] og i en række politiske tilkendegivelser[3] på området, at værdiansættelsesreglerne fra 1982, herunder +/- 15 pct.´s reglen, fortsat skulle stå ved magt, og reglerne om værdiansættelse af fast ejendom står i dag fortsat uændret.

Særligt det overophedede boligmarked før finanskrisen gav anledning til en række konkrete sager, hvor cirkulærets rækkevidde for så vidt angår værdiansættelse af fast ejendom blev sat på spidsen med det resultat, at cirkulæret blev opretholdt, jf. således eksempelvis TfS 2007, 980 LSR.[4]

---

[2] Jf. eksempelvis motiverne til boafgiftsloven, FT 1994/95, L 254, jf. lov nr. 426 af 14. juni 1995. I de særlige bemærkninger til lovforslagets § 12 anføres således, at: *"Principperne i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, og den praksis, der er etableret på området, vil fortsat være gældende efter vedtagelse af lovforslaget."*

[3] Skatteministeren anfører dog i SMIN 1999.SPM S 169, ref. i TfS 1999, 705 SPM som svar på spørgsmål 171 på den ene side, at *"Efter de gældende regler er der mulighed for, at forældre kan sælge en lejlighed til barnet til en pris, der ligger op til 15 pct. under ejendomsvurderingen, uden at der foreligger en gaveafgiftspligtig gave. Dette fremgår af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 til den tidligere arve- og gaveafgiftslov, som skattemyndighederne stadig er bundet af. Dette betyder, at skattemyndighederne hverken i relation til barnet eller i relation til forældrene kan tilsidesætte en overdragelsessum, der opfylder ovennævnte 15 pct.-regel"*. På den anden side anfører skatteministeren *videre, at "Efter min opfattelse er der ingen begrundelse for at opretholde den nævnte 15 pct.-regel, slet ikke med de nye regler vedrørende gaveafgift, hvor det afgiftspligtige beløb, som en forælder kan forære sit barn, er sat væsentligt op. 15 pct.-reglen vil derfor ved først givne lejlighed blive ophævet i forbindelse med en revision af cirkulæret fra 1982."* Den af skatteministeren annoncerede ophævelse af værdiansættelsescirkulæret blev dog aldrig ført ud i livet, Cirkl. 185 af 17.11.1982, jf. nedenfor.

Se endvidere svar på spørgsmål S 3109 (FT 2004/05, 2. samling) hvor skatteministeren anførte, at: *"Der er tale om en regel, som har fungeret godt i mange år, og som er let at forstå og håndtere. De involverede parter ved, hvad de har at holde sig til. Jeg mener ikke, at det forhold, at vi lige nu står i en situation, hvor priserne visse steder stiger hurtigere end det kan nå at afspejle sig i vurderingerne, gør, at vi pludseligt skal ændre på 15 pct.-reglen."*

Videre udtalte skatteministeren som svar på spørgsmål S 2894 (FT 2005/2006), at der *"..er tale om en enkelt regel, som er nem at forstå og håndtere. Fordelen ved enkle firkantede regler er, at skatteyderne ved, hvad de har at holde sig til. Omvendt må det accepteres, at beskatningen ikke altid svarer til det resultat, en mere millimeterretfærdig regel ville føre til. Det er således korrekt, som anført af spørgeren, at reglen kan medføre, at forældre, der overdrager en lejlighed til deres børn, kan realisere et skattemæssigt tab ved overdragelsen."*

Se tillige TfS 2005.696, hvor skatteministeren udtalte, at: *"Ved anvendelse af 15 - pct.s - reglen lægges den seneste bekendtgjorte vurdering m.v. til grund, uanset om ejendommens handelsværdi på aftaletidspunktet er steget i forhold til den nævnte vurdering."*

[4] Kommenteret på hjemmesiden www.v.dk, http://v.dk/artikel/vaerdiansaettelse-af-fast-ejendom-ved-overdragelse-i-familieforhold/

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

I denne sag kunne en fader overdrage en ejendom til sin datter til en pris svarende til seneste kendte ejendomsvurdering minus 15 pct., uanset at han kort forinden havde erhvervet den til en højere pris. Videre kan henvises til Landsskatterettens ikke offentliggjorte afgørelse af 5. oktober 2007, der er mere vidtgående.[5]

II. Værdiansættelsescirkulæret under pres

De værdiansættelsesregler, som er udtrykt i værdiansættelsescirkulæret, er imidlertid successivt blevet justeret på følgende, summarisk beskrevne, vis:

1. Overdragelse mellem selskaber og aktionærer

I umiddelbar forlængelse af værdiansættelsescirkulærets udstedelse i 1982, blev cirkulæret i praksis udvidet til også at omfatte overdragelser mellem selskaber og aktionærer, selv om cirkulæret efter sin ordlyd kun omfattede overdragelser mellem nærtstående familiemedlemmer.

I 1983 fremgik således af Ligningsvejledningen,[6] at *"En overdragelse af en fast ejendom til en pris, der ligger inden for 15 pct. af den seneste bekendtgjorte kontantejendomsvurdering med årsreguleringer vil ikke blive anfægtet skattemæssigt."*

Allerede i Ligningsvejledningen 1987[7] blev dette udsagn modificeret med følgende tilføjelse: *"normalt ikke"*.[8]

---

5 Findes på hjemmesiden www.v.dk
http://v.dk/artikel/vaerdiansaettelse-af-fast-ejendom-ved-overdragelse-i-familieforhold-15-pct-s-reglen-landsskatterettens-kendelse-af-510-2007-jr-nr-2-4-1941-0305

6 Ligningsvejledningen 1983, Selskaber, afsnit SC 1.2.5.3 s. 71.

7 Ligningsvejledningen 1987, Selskaber, afsnit SC 1.2.5.3.2 s. 81.

8 Jf. nærmere Retssikkerhedsudvalgets redegørelse offentliggjort i Skattepolitisk redegørelse, juni 1994 s. 154 ff., afsnit VI.6 Værdiansættelse af aktiver og passiver, s. 156-158.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

I Ligningsvejledningen 1993 [9] blev dette ændret til følgende: *"Ligningsmyndighederne er imidlertid ikke bundet af de omtalte 15-procent, idet ejendomsværdien kun er et udgangspunkt for vurdering af den aftalte pris…"*

Og i dag er skattemyndighedernes praksis, at *"Den senest offentliggjorte ejendomsvurdering kan kun anvendes som overdragelsespris, hvis den giver et retvisende udtryk for handelsværdien."*[10]

2. Næringsejendomme er ikke omfattet af værdiansættelsescirkulæret

Ved opgørelsen af avance ved overdragelse af ejendomme anvendes for anlægsejendomme kontantværdier efter den såkaldte ejendomsavancebeskatningslov, mens avanceopgørelsen ved afståelse af næringsejendomme foretages efter statsskattelovens § 4-5, og dermed på grundlag af nominelle værdier.

Der har blandt rådgivere i mange år været meget delte meninger om, hvorvidt værdiansættelsescirkulæret omfattede næringsejendomme, og der er næppe tvivl om, at mange rådgivere har rådet klienter til at anvende værdiansættelsescirkulæret, selv om der var tale om næringsejendomme.

Med afgørelsen SKM2018.378.SR traf vi i Skatterådet i en konkret sag afgørelse om, at næringsejendomme ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Ved gaveoverdragelse eller arveovergang af næringsejendomme kan skatteyderen følgelig ikke forvente, at værdiansættelsescirkulæret finder anvendelse.

9 Ligningsvejledningen 1993, Aktionærer og selskaber, afsnit S.F.1.2.3.2, s. 246.

10 Udviklingen skal formentlig i et vist omfang ses i lyset af ligningslovens § 2, der er en lovfæstelse af det såkaldte armslængde-princip, der blev vedtaget i 1998.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

3. Forudgående vurdering

Værdiansættelsescirkulæret som sådant blev for første gang sat under pres, da vi i Retssikkerhedsudvalget i 1994 afgav en redegørelse[11], hvorefter værdiansættelsescirkulæret ikke fandt anvendelse i tilfælde, hvor der på parternes eller boets foranledning var foretaget en forudgående sagkyndig vurdering af ejendommen. Var dette tilfældet, var det denne vurdering, der skulle lægges til grund. Parterne eller boet kunne således ifølge redegørelsen ikke efterfølgende vælge at anvende værdiansættelsescirkulæret og overdrage ejendommen til seneste ejendomsvurdering +/- 15 pct.[12]

Synspunktet blev afvist af Landsskatteretten i de to ovenfor omtalte sager fra 2007. Begge sager vedrørte tilfælde, hvor en fader havde overdraget en ejerlejlighed til en datter, og i denne forbindelse havde anvendt +/- 15 pct.-reglen. I den mest vidtgående af de to afgørelser havde faderen 14 dage forinden købt lejligheden ud af sit eget selskab på baggrund af en sagkyndig vurdering af lejligheden, der viste en værdi på ca. det dobbelte af den offentlige vurdering. Denne sidste afgørelse er dog ikke offentliggjort, hvilket måske peger i retning af en efter Skats opfattelse beskeden retskildeværdi. [13]

Efterfølgende har skattemyndighederne imidlertid i forhold til dødsboer forfulgt det synspunkt, at en forudgående uformel vurdering udelukker muligheden for at anvende værdiansættelsescirkulæret. Endvidere bemærkes, at Højesterets kendelse ref. i

---

[11] Retssikkerhedsudvalgets redegørelse er offentliggjort i Skattepolitisk redegørelse, juni 1994, s. 154 ff., afsnit VI.6 Værdiansættelse af aktiver og passiver

[12] Jf. Skattepolitisk redegørelse, juni 1994 s. 156.

I Landsskatterettens kendelse af 5. oktober 2007 blev gjort gældende, at den forhåndsvurdering, der omtales i 1994-redegørelsen fra Retssikkerhedsudvalget, er en af boet eller parterne foranstaltet vurdering, der kunne foretage af personer udmeldt af skifteretten i helt særlige tilfælde, og at denne helt specielle vurdering ikke kunne sammenlignes med en vurdering fra en ejendomsmægler. Hertil kan bemærkes, at Retssikkerhedsudvalget - som undertegnede erindrer det - blot henviste til en given uformel vurdering, foretaget af parterne eller af gaveoverdrageren, herunder eksempelvis en ejendomsmægler.

I den nedenfor omtalte kendelse fra Højesteret, SKM2016.279.HR, synes der heller ikke at være opstillet særlige forudsætninger. I denne sag blev blot lagt til grund, at parterne var enige om en anden værdi en seneste kendte ejendomsvurdering.

[13] Afgørelsen er omtalt ovenfor i note 5.

SKM2016.279.HR formentligt støtter skattemyndighedernes førnævnte synspunkt, jf. nedenfor.

Det indebærer bl.a., at en belåning af ejendommen og dermed typisk i denne forbindelse indhentelse af en sagkyndig vurdering til brug for belåningen forud for udlæg fra et dødsbo, en gaveoverdragelse eller et salg, måske kan være til hinder for at bringe værdiansættelsescirkulæret i anvendelse. Et synspunkt der, som nævnt, har en vis støtte i den seneste dom fra Højesteret, SKM2016.279.HK, jf. nedenfor.

Det kan i øvrigt tilføjes, at skattemyndighederne på myndighedernes egen hjemmeside om retningsliner for bindende svar angiver, at borgeren ved spørgsmål om fast ejendom som dokumentation skal vedhæfte bl.a. "Eksterne vurderinger af handelsprisen, fx fra en ejendomsmægler eller valuar."

Denne sætning kan dog også tage sigtet på tilfælde, hvor en skatteyder måske netop *ikke* ønsker at bringe værdiansættelsescirkulæret i anvendelse, jf. nedenfor om vejledning for så vidt angår tilfælde, hvor skatteyderen ønsker at anvende en værdiansættelse indenfor rammerne af værdiansættelsescirkulæret."

4. Når der foreligger "særlige omstændigheder" – SKM.2016.279.HR

I 2014 bestred skattemyndighederne i en konkret sag, at et dødsbo havde krav på at anvende de særlige værdiansættelsesregler ved overgang af boets to ejendomme til den ene af boets to arvinger. Ved arveudlægget havde denne arving, dvs. den arving, der skulle have udlagt ejendommene, i forbindelse med udlægget af ejendommene givet delvist afkald på arv til fordel for den anden arving, som i stedet som arv modtog et kontant beløb. Et afkald, som skattemyndighederne mente var betaling for skjulte merværdier på ejendomme, og med hvilken betaling arvingerne blev stillet lige. Det var med andre ord SKAT´s opfattelse, at arvingerne ved bodelingen *i det indbyrdes forhold* havde anvendt en anden værdi end seneste kendte kontante ejendomsvurdering.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Skattemyndighedernes synspunkt var, at dødsboet ikke havde et retskrav på at få godkendt en værdiansættelse af en fast ejendom, selv om værdiansættelsen lå indenfor +/- 15 pct. af den seneste offentlige ejendomsvurdering, og at skattemyndighederne derfor i alle tilfælde kunne kræve en sagkyndig vurdering af ejendommene.

På denne baggrund krævede skattemyndighederne, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af de to ejendomme i den konkrete sag.

Dødsboet fastholdt på sin side, at de to ejendomme ved arveudlægget kunne værdiansættes efter +/- 15 pct.´s reglen, og bestred derfor, at skattemyndighederne kunne iværksætte en sagkyndig vurdering.

Ved Højesterets kendelse af 8. marts 2016 ref. i SKM2016.279.HR[14] tilkendegav Højesteret, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Og med den supplerende bemærkning, at der ikke forelå en (bindende) fast administrativ praksis på området.

Efter Højesterets opfattelse forelå i denne sag sådanne *"særlige omstændigheder"* Det anføres *" Af de grunde, som skifteretten har anført, finder Højesteret, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skal imødekommes"*

Skifteretten anførte følgende i sine præmisser: *"Værdiansættelsen inden for +/- 15 % af kontantværdien kan fraviges, for eksempel hvis ejendommen har været vurderet, ejendommen kort tid efter overtagelsen sælges til tredjemand, eller som anført af SKAT, at den fastsatte værdi af ejendommen i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen."*[15]

---

[14] Tillige refereret i U.2016.2126H samt TfS 2016, 379, kommenteret i www.V.dk,

[15] Skifterettens præmisser harmonerer ikke helt med Skatteministeriets tilkendegivelse i TfS 1984.418 DEP, hvor det anføres, at: "Dette må gælde, uanset om udlægsmodtageren/ gavemodtageren kort tid efter

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Herefter imødekom Højesteret skattemyndighedernes anmodning om at få iværksat en sagkyndig vurdering af de to ejendomme. Det viste sig i øvrigt efterfølgende, at den sagkyndige vurdering svarede til den offentlige vurdering.

Med afgørelsen tilkendegav Højesteret i den foreliggende sag om overgang af fast ejendom fra et dødsbo til en arving, at skattemyndighederne skal respektere en værdiansættelse efter 15 pct.´s reglen, medmindre der ikke foreligger "*særlige omstændigheder*".

4.1 Konsekvenser for gaveoverdragelse

Værdiansættelsescirkulæret fra 1982 omfatter både arveudlæg fra dødsboer og gaveoverdragelser indenfor den nære familie. Der gælder således som udgangspunkt samme regler for arveudlæg og gaveoverdragelser.

Med Højesterets afgørelse ref. i SKM2016.279.HR blev fastslået, at ved arveovergang, kan "særlige omstændigheder" medføre, at værdiansættelsescirkulæret ikke finder anvendelse, således at en værdi svarende til seneste kendte ejendomsvurdering +/- 15 % ikke finder anvendelse.

Videre blev det med dommen fastslået, at det ikke var godtgjort, at der forelå en fast administrativ praksis.

Spørgsmålet er herefter, hvad der gælder for gaveoverdragelser, hvor der gennem en længere årrække har foreligget en endog meget klar administrativ praksis.

---

udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontantpris, der er væsentlig højere end værdiansættelsen."

Formentligt har skifterettens præmis på dette punkt været båret af den konkrete omstændighed, at der i sagen var tale om et á conto udlæg – hvilket kan bringe skifterettens præmis i overensstemmelse med følgende udsagn i TfS 1984.418 DEP: "Har udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres"

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

Så sent som i 2007 tilkendegav Landsskatteretten, som allerede nævnt, i flere konkrete sager, at skattevæsenet ikke kan anfægte en værdiansættelse af en fast ejendom til en værdi på +/- 15 pct. af den seneste kendte offentlige vurdering, selv om familien forud for overdragelsen måtte have fået kendskab til, at denne værdi ikke svarer til ejendommens værdi i handel og vandel, eksempelvis som i den ovenfor omtalte afgørelse fra 5. oktober 2007.

Denne praksis fra Landsskatteretten blev samme år forelagt for Folketingets Skatteudvalg, uden at det på noget senere tidspunkt har været bragt i forslag fra politisk side, herunder ej heller fra en række skatteministre med vidt forskellig politisk observans, at denne praksis skulle ændres, jf. ovenfor note 12.

Men om den offentliggjorte praksis så – efter Højesterets opfattelse - er tilstrækkelig dokumentation for, at der har foreligget en "fast administrativ praksis", henstår med Højesterets præmisser i sagen SKM2016.279.HR uvist.

III. Spirende ændring af praksis

Nogle nye sager tyder imidlertid nu på, at skattemyndighederne er ved at søge at ændre praksis i samme retning som praksis for værdiansættelse i dødsboer.

Foreløbig ses kun i enkelte konkrete sager tegn på en sådan ændring af praksis.
Eksempelvis kan nævnes en afgørelse fra Landsskatteretten fra 29. september 2017 [16], hvor Landsskatteretten i forbindelse med en beskrivelse af gældende regler og med henvisning til Højesterets afgørelse fra 2016 tilkendegav, at skattemyndighederne i henhold

[16] Journal nr. 16-1397728.

Se endvidere Landsskatterettens afgørelse af 14. december 2016, jr. nr. 15-1955894, hvor det anføres, at: "Såfremt den seneste bekendtgjorte ejendomsvurdering er fejlbehæftet, eller der foreligger særlige omstændigheder, som kan give anledning til korrektion, kan vurderingen imidlertid ikke lægges til grund for værdiansættelsen."

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

til cirkulæret fra 1982 må *" acceptere en værdiansættelse der ligger indenfor 15 pct. højere eller lavere end den seneste offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder."* I den konkrete sag nåede Landsskatteretten frem til, at skatteyderen ikke kunne anvende cirkulæret fra 1982, men af andre årsager, end at der forelå "særlige omstændigheder".

Sideløbende hermed har skattemyndighederne tilsyneladende rejst sager vedrørende værdiansættelsen af fast ejendom ved gaveoverdragelser i familieforhold, hvor skattemyndighederne har anført det synspunkt, at der foreligger "særlige omstændigheder", og at en værdiansættelse efter +/- 15 pct.´s reglen derfor ikke kan anerkendes.

Der synes i denne forbindelse at være flere juridiske synspunkter i spil.

Men ét af de synspunkter, der har været fremme fra skattemyndighedernes side, er, at det må anses som en særlig omstændighed, at en gaveoverdragelse er baseret på en meget gammel vurdering som følge af, at der ikke er foretaget løbende vurderinger gennem de senere år på grund af de omfattende problemer på vurderingsområdet.
Heroverfor står imidlertid det ret stærke argument, at Skatteministeriet har haft rig lejlighed til at ændre værdiansættelsescirkulæret, hvilket imidlertid ikke er sket, og videre, at der indtil videre forventes at blive tale om en "20 pct.´s regel", når de nye vurderinger fremkommer, forventeligt i 2019.

Endeligt skal fremhæves, at på Skat´s egen hjemmeside er anført at en salgspris kan godkendes til en pris, der kun afviger med +/- 15 % i forhold til sidste vurdering, med mindre der er sket ændringer på ejendommen, som ikke fremgår af vurderingen. Dernæst at det i en sådan situation "slet ikke er nødvendigt at bede om det, fordi reglerne ligger helt fast." Der er her et godt argument, for de, der måtte have foretaget en gaveoverdragelse, hvor værdien er fastsat i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulæret.

Offentliggjort d. 31. oktober 2018

IV. Mens vi venter?

Medens landets ejere af fast ejendom, herunder boligejere, nu afventer vurderinger efter de ny vurderingsregler, er i flere medier lanceret den anbefaling at generationsskifte ejendomme, inden den nye vurdering fremkommer, forventeligt i 2019. Anbefalingen er baseret på det synspunkt, at der i dag i mange tilfælde er markant forskel mellem på den ene side den "seneste offentlige vurdering", der i mange tilfælde blot er videreført gennem en årrække, uden regulering og på den anden side dagens aktuelle priser.

Problemet bliver ikke mindre af, at der nu er udsigt til, at de nye vurderinger, der

For de skatteydere, der har disponeret og nu er blevet indkaldt til torskegilde hos skattemyndighederne, tegner fremtiden sig imidlertid usikker. De juridiske synspunkter, der kan anlægges i disse sager, er foreløbig uprøvede, og næppe mange professionelle rådgivere vil fremkomme med sikre prognoser om udviklingen i ingenmandsland, trods de ovenstående synspunkter, herunder vedrørende skattemyndighedernes egne anvisninger om bindende svar. Rækkevidden af ovennævnte Højesterets dom fra 2016 afgørelse er uafklaret.

Der er endvidere grund til at hæfte sig ved, at skattemyndighederne formentlig i nogle tilfælde vil fastsætte en ny værdi baseret på vurderinger af, hvad en konkret ejendom er værd på overdragelsestidspunktet, f.eks. i 2018, – uden smålig skelen til ejendommens værdi ved ældre – måske meget ældre – offentlige vurderinger.

Overvejer man at overdrage ejendomme baseret på en ældre vurdering, vil det nok være hensigtsmæssigt at udvise forsigtighed og eksempelvis indhente et bindende svar, uanset Skats egen tilkendegivelse om, at dette er ganske overflødigt, jf. ovenfor. Alternativt er det en god ide i det mindste tage et skatteforbehold.

Det bemærkes her for det første, at et gyldigt skatteforbehold kræver en række formelle forhold opfyldt, ligesom der stilles krav til indholdet, herunder særligt til klarhed vedrørende hvilke betingelser og konsekvenser et skatteforbehold udløser. Herudover bør der

ved udformningen af et skatteforbehold tages højde for, at skatteforbeholdet kan være til hinder for tinglysning af en ejendomsoverdragelse, jf. UfR 2007.50 VL.[17]

Det er følgelig tilrådeligt at få den rådgiver, der bistår med gaveoverdragelsen og som forestår udarbejdelse af gavebrevet, til at udarbejde et skatteforbehold, der opfylder gavegiver og gavemodtagers behov. I denne sammenhæng bemærkes, at det vil kunne være i strid med god rådgivningsskik for den professionelle rådgiver ikke at råde klienter til at tage et skatteforhold, hvilket Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer fastslog ved en kendelse af 11. juni 2002. (sag nr. R-16/2001).

——— o ———

[17] V.L.K. af 6. september 2006 i kære 13. afd. B-1742-06. I denne sag havde et selskab ved endeligt skøde havde solgt en ejerlejlighed til en person, var der i skødet taget forbehold om at regulere købesummens størrelse, hvis skattemyndighederne måtte anfægte den aftalte overdragelsessum. Skødet blev afvist fra tingbogen, "da købesummen ikke ses at være endeligt fastlagt".