

Værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse i familieforhold – cirk. nr. 185 af 17/12 1982 – videresalg til lavere pris end anskaffelsespris – SKM2007.431.LSR[©]

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

www.v.dk

Ved en kendelse af 16/5 2007 fandt Landsskatteretten, at en fader kunne overdrage en ejerlejlighed til sin datter til den offentlige vurdering minus 15 pct., uanset at lejligheden var købt af tredjemand blot et år tidligere til en markant højere pris.

Værdiansættelsen af fast ejendom ved overdragelser til personer indenfor den gaveafgiftspligtige kreds har i mange år været normeret af cirk. nr. 185 af 17/12 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, og cirkulæret er fortsat gældende for denne personkreds. Cirkulæret blev således opretholdt efter revisionen af de administrativt fastsatte værdiansættelsesregler i 2000, jf. herved udtrykkeligt TS-cirk. 2000-5 om værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter.

Af stor praktisk interesse er bestemmelsen i 1982-cirkulærets pkt. 6, 2. afsn. hvoraf fremgår, at hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering m.v., skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

Rækkevidden af 1982-cirkulærets bestemmelser om værdiansættelse af fast ejendom har indenfor cirkulærets eget anvendelsesområde ikke givet anledning til mange sværdslag i praksis efter Skattedepartementets tilkendegivelse herom i TfS 1984, 418.

Offentliggjort d. 4. juli 2007

Med denne udtalelse blev knæsat, at der ved udfærdigelsen af cirkulæret bevidst var foretaget en indskrænkning i den adgang, som skatte- og afgiftsmyndighederne havde til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Af udtalelsen fremgik videre, at man for at gøre reglerne om værdiansættelse af faste ejendomme lettere at praktisere både for boet eller parterne i en gaveoverdragelse og for skatte- og afgiftsmyndighederne havde valgt at anvende den relevante kontantejendomsværdi direkte ved efterprøvelse af værdiansættelsen. Da endvidere det offentlige ifølge udtalelsen måtte anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at den af vurderingsmyndighederne fastsatte kontantejendomsværdi eventuelt var for lav, fandt skattedepartementet, at skatte- og afgiftsmyndighederne måtte være afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter reglerne i cirkulærets punkt 5 var højst 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit.

Der kan alene peges på visse marginale situationer, hvor cirkulærets rækkevidde har givet anledning til tvivl. Det drejer sig bl.a. om spørgsmålet om, hvilken betydning det må tillægges for værdiansættelsen efter cirkulærets regler, at der foreligger faste holdepunkter for en anden værdiansættelse end den værdiansættelse, som den offentlige vurdering fører frem til.

En facet af dette spørgsmål blev berørt allerede i Skattedepartementets udtalelse ref. i TfS 1984, 418. Skattedepartementet fandt således ikke, at skatte- og afgiftsmyndigheden kunne lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når den anvendte værdi lå indenfor rammerne af den senest kendte ejendomsvurdering +/- 15 pct. Dette måtte efter skattedepartementets opfattelse gælde, uanset om udlægsmodtageren/gavemodtageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen solgte ejendommen til en kontantpris, der var væsentlig højere end værdiansættelsen. Skattedepartementet tilføjede imidlertid herefter, at havde udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelse, ville oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt burde ændres.

Retssikkerhedsudvalget har efterfølgende beskæftiget sig med denne problemstilling i mere generel form i udvalgets redegørelse fra 1994. Her antog udvalget blandt andet, at hvor der

Offentliggjort d. 4. juli 2007

på boets eller parternes foranledning var foretaget en vurdering af ejendommen, var det denne vurdering – og ikke den offentlige kontantejendomsværdi – der skulle lægges til grund. Boet eller parterne kunne således ifølge Retssikkerhedsudvalget i dette tilfælde ikke efterfølgende vælge at anvende 15 pct.-reglen.

Spørgsmålet om betydningen af et fast holdepunkt for en anden værdiansættelse end den offentlige vurdering forelå i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af den 16/5 2007. I denne sag havde en fader af tredjemand købt 3 ejendomme, der kort tid efter erhvervelsen var videresolgt til hans 3 respektive børn til den offentlige vurdering minus 15 pct. Denne værdiansættelse var væsentligt lavere end faderens anskaffelsessum, og faderen havde i konsekvens heraf selvangivet et tab på i alt 2,86 mio. kr. til fremførsel i forbindelse med salget af de 3 ejendomme til børnene.

Den konkrete sag drejede sig om en ejerlejlighed, som faderen havde købt af tredjemand for 2,65 mio. kr. den 17/12 2004 til overtagelse den 1/3 2005, og som han den 31/12 2005 havde solgt til sin datter for 1,87 mio. kr., svarende til den offentlige vurdering på 2,2 mio. kr. minus 15 pct.

SKAT anførte, at ejendommens reelle handelsværdi var parterne bekendt på handelstidspunktet den 31/12 2005, og at parterne derfor ikke krav på at få godkendt en værdi, der svarede til +/- 15 pct. af den seneste kontantejendomsværdi, idet told- og skatteforvaltningen kunne ændre en værdiansættelse, hvis man fandt, at en værdiansættelse ikke svarede til handelsværdien på tidspunktet for gavens ydelse, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 2. Det var herefter SKAT's opfattelse, at de 2.650.000 kr. udgjorde ejendommens handelsværdi, og at forskelsbeløbet på 780.000 kr. måtte anses som en yderligere gave fra faderen til datteren.

Ved Landsskatteretten fik fader og datter medhold i, at parternes værdiansættelse af lejligheden til 1,87 mio. kr. skulle lægges til grund ved den skatte- og afgiftsmæssige behandling af ejendomsoverdragelsen.

Landsskatteretten henviste i rettens præmisser indledningsvist til boafgiftslovens § 27, hvorefter "en gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen."

Offentliggjort d. 4. juli 2007

Landsskatteretten henviste dernæst til cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret), hvoraf ligeledes fremgik, at værdien af aktiver skal ansættes til deres værdi i handel og vandel. Om cirkulæret anførte Landsskatteretten videre, at cirkulæret dog samtidig fastsatte regler "inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen", jf. pkt. 2 og vedrørende fast ejendom tillige pkt. 4. Endelig henviste Landsskatteretten til cirkulærets pkt. 6, hvoraf bl.a. fremgik, at "Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften."

Landsskatteretten konstaterede herefter, at det fulgte af forarbejderne til boafgiftslovens § 27, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der var etableret på området, fortsat ville være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget, jf. lovforslag L 254 som fremsat den 4. maj 1995.

Om forholdet til TS-Cirkulære 2000-5 anførte Landsskatteretten, at dette cirkulære tog forbehold for en situation som den foreliggende, hvor handelsprisen er højere end vurderingen, men at cirkulæret imidlertid ikke omfattede gavetilfælde.

På den baggrund var det Landsskatterettens opfattelse, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse, der ligger inden for de i cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 angivne retningslinier. Landsskatteretten tilføjede videre, at uanset at markedsværdien for den i den foreliggende sag omhandlede ejendom måtte antages at være højere end den seneste offentlige ejendomsvurdering -15 %, havde myndighederne herefter ikke mulighed for at tilsidesætte parternes værdiansættelse.

Med Landsskatterettens kendelse har retten cementeret +/- 15 pct.'s reglen i 1982-cirkulæret, der således må antages at kunne påberåbes af skatteyderne, med mindre der foreligger et af de få forhold, der allerede efter praksis giver grundlag for at fravige cirkulærets værdiansættelsesnormer, jf. således bl.a. TfS 1998, 766 ØL om værdiansættelse ved arveudlæg af en fast ejendom, hvor arvingen havde videresolgt ejendommen til tredjemand før indgivelse af boopgørelse.

Offentliggjort d. 4. juli 2007

Afgørelsen åbner mulighed for en meget favorabel skatteplanlægning. Ønsker forældre at købe en ejendom til et barn, vil forældrene med fordel kunne søge efter en lejlighed, hvor ejendomsvurderingen er lav. Kort tid efter kan lejligheden overdrages til barnet til seneste ejendomsvurdering med deraf følgende fordele for barnet samt et tab til fradrag i fortjenester ved salg af andre ejendomme for forældrene.

Afgørelsen må antages at give anledning til en betydelig spekulation i +/-15 pct.'s reglen.

— o —