

## Værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse i familieforhold - +/- 15 pct.'s reglen – Landsskatterettens kendelse af 5/10 2007, jr. nr. 2-4-1941-0305

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

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

*Landsskatteretten antog ved en kendelse af 5/10 2007, at en lejlighed ved overdragelse fra fader til datter kunne værdiansættes efter +/- 15 pct.'s reglen, uanset at faderen 14 dage i forvejen havde købt lejligheden ud af eget selskab til den dobbelte værdi på baggrund af en sagkyndig vurdering af lejligheden.*

Frem til 1982 synes den offentlige vurdering ikke at spille nogen afgørende rolle for værdiansættelsen.

Dette udgangspunkt blev imidlertid ændret markant med cirk. nr. 185 af 17/11 1982, hvor den offentlige vurdering blev knæsat som udgangspunkt for værdiansættelsen.

Af cirk. nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning pkt. 6, 2. afsn. fremgår den velkendte regel om værdiansættelse af fast ejendom ved afståelse, hvorefter gælder, 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."*

Denne regel om værdiansættelse af fast ejendom ved afståelse i familieforhold og ved arveudlæg, hvor værdiansættelsen knyttes tæt til den offentlige vurdering, har haft meget stor praktisk betydning.

**Offentliggjort d. 23. april 2008**

Ét af de centrale spørgsmål på dette område har været, med hvilken vægt den standardiserede værdiansættelse i form af den offentlige vurdering indgår ved skattemyndighedernes efterprøvelse af parternes værdiansættelse. Og videre i sammenhæng hermed, hvilke forhold, der kan begrunde, at skattemyndighederne tilsidesætter en given værdiansættelse, der ligger indenfor rammerne af intervallet +/- 15 pct.

Med Skattedepartementets udtalelse ref. i TfS 1984, 418 blev fastslået, at skatte- og afgiftsmyndighederne var afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter reglerne i 1982-cirkulærets punkt 5 højst var 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit. I dette tilfælde er en værdiansættelse, der ligger indenfor +/- 15 pct. af den offentlige vurdering således bindende for skattemyndighederne. Hovedsynspunktet bag 1982-cirkulæret var, 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, og at der ved udfærdigelsen af det nævnte cirkulære bevidst var foretaget en indskrænkning i den adgang, som skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til den dagældende kildeskattelovs § 16, stk. 3 og 4 havde til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten.

Af Skattedepartementets udtalelse fremgår videre, at parternes værdiansættelse kunne anfægtes, hvor værdiansættelsen omregnet til kontantværdi var mere end 15 pct. over eller under den relevante kontantejendomsværdi, jf. 1982-cirkulærets pkt. 6, 3. afsnit, eller hvor der i øvrigt var sket ændringer i ejendommens faktiske eller retlige status, som endnu ikke havde givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. 1982-cirkulærets pkt. 8. Som en yderligere situation peges i TfS 1984, 418 på det tilfælde, hvor en ejendom arveudlægges under bobehandlingen, og hvor arvingen videresælger ejendommen til en højere pris inden indgivelse af bo-opgørelse.

I Retssikkerhedsudvalgets efterfølgende redegørelse fra 1994 om anvendelsesområdet for 1982-cirkulæret peges som en yderligere undtagelse til hovedreglen om skattemyndighedernes manglende korrektionsadgang vedrørende værdiansættelser indenfor intervallet +/- 15 pct. af den offentlige vurdering på den situation, hvor parterne forud for overdragelsen har indhentet en sagkyndig vurdering af ejendommen. Efter Retssikkerhedsudvalgets opfattelse kunne parterne i dette tilfælde ikke efterfølgende vælge at anvende 15 pct.-reglen. Det anføres således i Redegørelsen, at *"Er der på boets eller parternes foranledning foretaget en vurdering af ejendommen, er det endvidere denne vurdering, der skal lægges til grund. Boet eller parterne kan således ikke efterfølgende vælge at anvende 15 pct.-reglen."*

**Offentliggjort d. 23. april 2008**

Denne retsstilling blev videreført med boafgiftslovens fra 1995. Det fremgår af motiverne til § 12 og § 27, jf. § 12, at: ”Princippet 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 vedtagelsen af lovforslaget.”

Udvalgsarbejdet om værdiansættelsesprincippet for afståelse mellem nærtstående, der mundede ud TS-cirk. 2000-5 medførte heller ikke nogen ændring på gave- og boafgiftsområdet, hvor 1982-cirkulæret tværtimod blev fastholdt.

I de seneste år har skatteministeren ved flere lejligheder tilkendegivet, at man ikke er sindet at ophæve +/- 15 pct.´s reglen, jf. således bl.a. TfS 2005, 696.

Den seneste praksis på området viser nu, at selv en forudgående sagkyndig vurdering eller en hermed ligestillet fastsættelse af en ejendoms handelsværdi ikke afskærer parter i en afgiftspligtig overdragelse fra at anvende princippet i 1982-cirkulæret ved værdiansættelsen af ejendommen. Hermed er Retssikkerhedsudvalgets synspunkt, hvorefter en forudgående sagkyndig vurdering vil udelukke anvendelse af +/- 15 pct.´s reglen, blevet underkendt indtil videre.

Første trin i denne udvikling fremkom med Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2007, 980, omtalt i JUS 2007, 27. Her fastslog Landsskatteretten, at en faders køb af en lejlighed af tredjemand og videreoverdragelse af denne lejlighed til en datter 1 år senere til en væsentligt lavere pris end faderens købspris ikke gav anledning til at fravige værdiansættelsesprincippet i 1982-cirkulæret. Udover en afgiftsbesparelse hos datteren realiserede faderen således et skattemæssigt tab ved afståelse af lejligheden.

Det næste og seneste trin i denne udvikling synes at være taget med en kendelse fra Landsskatteretten af 5/10 2007.

Den konkrete sag drejede sig om værdiansættelse af en lejlighed ved overdragelse fra fader til datter. Lejligheden var oprindeligt blevet købt af et faderen tilhørende selskab. Ved et skøde af 2. marts 2006 solgte selskabet lejligheden til faderen. Lejligheden blev ved denne overdragelse værdiansat på baggrund af en sagkyndig vurdering af 8/2 2006, hvor lejligheden blev vurderet til 3,5 mio. kr. Ved et skøde af 13/3 2006, dvs. kun to uger senere, videresolgte faderen lejligheden til datteren for 1,75 mio. kr. Denne værdiansættelse lå inden for intervallet +/- 15 pct. af den offentlige vurdering.

**Offentliggjort d. 23. april 2008**

I forbindelse med SKAT's efterprøvelse af værdiansættelsen efter boafgiftslovens § 27 værdiansatte SKAT lejligheden til 3,5 mio. kr. med henvisning til den sagkyndige vurdering.

Under sagen henviste SKAT bl.a. til Retssikkerhedsudvalgets Redegørelse fra 1994. Skatteyderen gjorde heroverfor blandt andet gældende, at de vurderinger, som var anført i 1994-redegørelsen og som satte 1982-cirkulæret ud af kraft, var vurderingerne omfattet af den dagældende kildeskattelovs § 16, stk. 3, 2. pkt. Landsskatteretten tog ikke stilling til dette spørgsmål trods det forhold, at skatteyderens synspunkt ikke havde støtte i 1994-redegørelsen.

Landsskatteretten underkendte SKAT's værdiansættelse, da skattemyndighederne efter Landsskatterettens opfattelse skal acceptere en værdiansættelse, der ligger indenfor de i 1982-cirkulæret angivne retningslinier. Uanset at markedsværdien for den pågældende lejlighed således måtte antages at være højere end den seneste offentlige ejendomsvurdering – 15 pct., har myndighederne således efter Landsskatterettens opfattelse ikke mulighed for at tilsidesætte parternes værdiansættelse.

Landsskatterettens kendelse af 5/10 2007 er betydeligt mere vidtgående end den forudgående kendelse ref. i TFS 2007, 980, og vil i endnu videre omfang end tidligere åbne mulighed for en meget favorabel skatteplanlægning, såvel ved gaveoverdragelser som ved boudlæg.

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 for forældrene til fradrag i fortjenester ved salg af andre ejendomme for forældrene.

Ved arveudlæg er der med kendelsen, sammenholdt med reglerne om arveafkald i boafgiftslovens § 5, åbnet mulighed for en fordeling af arven mellem flere arvinger, hvor fordelingen foretages på baggrund af boets reelle værdier, men hvor beskatning og afgiftsberigtigelse foretages på baggrund af de skattemæssige værdier. Hermed har man ad bagvejen genindført det flerstrengede system for værdiansættelse, der ellers blev ophævet med skiftelovsreformen, dødsboskatteloven og boafgiftsloven midt i 1990'erne.

SKAT's særlige register om den såkaldte "afstandsprocent", der blev åbenbaret for offentligheden med afgørelsen ref. i SKM2008.278, og som viser en afstandsprocent i 2001 og 2002 på henholdsvis 15 og 18 pct., så at sige dokumenterer en væsentlig reduktion af den effektive gave- og boafgift.

— o —