Offentliggjort d. 21. november 2018

Nyeste praksis om værdiansættelsescirkulæret©

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

Landsskatteretten har med to afgørelser offentliggjort den 7. november 2018 på ny taget stilling til +/- 15 pct.-reglen i forbindelse med en gaveoverdragelse af fast ejendom indenfor den nærmeste familie.

Med afgørelserne har Landsskatteretten sendt et klart signal om, at +/- 15 pct.-reglen på gaveområdet fortsat står som et meget klart udgangspunkt for værdiansættelsen.

Som det fremgår nedenfor, kan der efter vor opfattelse sættes spørgsmålstegn ved, om disse afgørelser er i overensstemmelse med Højesterets kendelse fra 2016, ref. i SKM2016.279.HR.

Ved generationsskifte af fast ejendom indenfor den nære familie har +/- 15 pct.-reglen traditionelt spillet en central rolle for skatter og eventuelt afgifter udløst i forbindelse med generationsskiftet.

Reglen, der er fastsat i det såkaldte ”værdiansættelsescirkulære”, er ifølge cirkulæret fælles for overdragelse i levende live og for dødsfald. Både ved overdragelse af en fast ejendom indenfor den nære familie, typisk fra forældre til børn, og ved overgang af fast ejendom til arvinger er det således – ifølge cirkulæret – muligt at prissætte en ejendom til +/15 pct. af den senest kendte offentlige vurdering for ejendommen. Denne prissætning har afgørende betydning for omfanget af en eventuel avancebeskatning hos overdrageren og en eventuel gavebeskatning hos erhververen.

Offentliggjort d. 21. november 2018

Det har været et centralt led i skattemyndighedernes mangeårige praksis på området, at de borgere, der ønsker at gøre brug af reglen, som udgangspunkt har et retskrav på at anvende +/- 15 pct.-reglen.

Denne retsstilling har særlig betydning i perioder med væsentlige konjunkturstigninger på fast ejendom, da den offentlige vurdering traditionelt har haft et vist efterslæb i forhold til udviklingen på ejendomsmarkedet. Denne faktor er blevet forstærket i takt med, at vurderingssystemet er blevet sat på stand by.

De principper, der er udtrykt i cirkulæret, har imidlertid på forskellig vis været under udvikling. Denne udvikling blev omtalt i disse spalter den 20. oktober 2018, hvor der blev sat et spørgsmålstegn ved, om værdiansættelsescirkulæret var under pres. Dette spørgsmål blev rejst dels som følge af den nedenfor omtalte kendels fra Højesteret fra 2016. Dels som følge af, at der i efterfølgende afgørelser fra Landsskatteretten og Skatterådet er taget forbehold for værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde, hvis der forelå ”særlige omstændigheder”. Og endelig dels som følge af, at det er oplyst, at der er rejst sager, hvor skattemyndighederne har lagt til grund, at manglende nye vurderinger kunne være ”særlige omstændigheder”.

Højesterets afgørelse fra 2016 om arv

I en kendelse fra Højesteret fra 2016, (SKM2016.279HR) der drejede sig om **overgang af en fast ejendom ved arv,** tilkendegav Højesteret, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse efter 15 pct.´s reglen, med mindre der foreligger *”særlige omstændigheder.”*

Efter Højesterets opfattelse forelå i den konkrete sag sådanne ”særlige omstændigheder”. Dels derved, at de to ejendomme efter arvingens overtagelse var blevet vurderet af kreditforeningen til højere værdier, end den værdi, der fremkom efter +/- 15 pct.´s reglen. Og dels derved, at den arving, der havde overtaget ejendommene til +/- 15 pct. af seneste offentlige vurdering, havde givet arveafkald til fordel for den anden arving. Efter skifterettens opfattelse havde arvingerne med andre ord delt arven ud fra en forudsæt-

Offentliggjort d. 21. november 2018

ning om, at handelsværdien af ejendommene var højere end seneste ejendomsvurdering. Arvingen kunne derfor ikke anvende værdiansættelsescirkulæret, og skulle følgelig anvende handelsværdien som fastsat ved en konkret, sagkyndig vurdering.

Praksis om gaver

Som allerede nævnt er +/- 15 pct.-reglen - ifølge værdiansættelsescirkulæret - fælles for overdragelse i levende live indenfor den nære familie og overdragelse fra et dødsbo (arveovergang).

Afgørelsen fra Højesteret rejste derfor umiddelbart spørgsmålet om, hvorvidt Højesterets forbehold om ”særlige omstændigheder” også gælder for overdragelser i levende live indenfor den nære familie.

Denne problemstilling rummer flere facetter, end spørgsmålet umiddelbart lader forstå. Centralt står dog, at selv om der i cirkulæret er fastsat samme regler for de to situationer – dvs. for arv og for gave – har skattemyndighedernes praksis på de to områder udviklet sig forskelligt. For overdragelse i levende live indenfor familien har der således i en lang årrække foreligget en endog meget klar administrativ praksis om parternes retskrav på at anvende reglerne.

Gavepraksis efter højesterets afgørelse fra 2016

Som nævnt i disse spalter den 20. oktober 2018 tyder flere nye sager på, at skattemyndighederne er ved at søge at ændre praksis i samme retning som praksis for værdiansættelse i dødsboer.

Eksempelvis kan nævnes en afgørelse fra Landsskatteretten fra 29. september 2017, hvor Landsskatteretten i forbindelse med en beskrivelse af gældende regler og med henvisning til Højesterets afgørelse fra 2016 tilkendegav, at skattemyndighederne i henhold 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.”*

Offentliggjort d. 21. november 2018

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”. Det centrale i nærværende sammenhæng er imidlertid, at Landsskatteretten tog forbehold for, at der ikke forelå ”særlige omstændigheder”.

Sideløbende hermed har skattemyndighederne rejst sager vedrørende værdiansættelsen af fast ejendom ved gaveoverdragelser i familieforhold, hvor skattemyndighederne bl.a. har anført det synspunkt, at der foreligger ”særlige omstændigheder” som følge af, at seneste kendte offentlige vurdering ligger helt tilbage i 2011, og at en værdiansættelse efter +/- 15 pct.´s reglen derfor ikke kan anerkendes.

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 det af loven fremgår, at 2011-vurderingen træder i stedet for 2017-vurderingen.

Endeligt skal, som ligeledes nævnt i artiklen fra 20. oktober 2018, fremhæves, at skattemyndighederne på myndighedernes egen hjemmeside vedrørende vejledning om bindende svar anfører, at en salgspris (der i sagens natur må omfatte såvel salg som gaveoverdragelse i familieforhold samt arveovergang) kan godkendes, hvis prisen kun afviger med +/- 15 pct. i forhold til sidste vurdering, med mindre der er sket ændringer på ejendommen, som ikke fremgår af vurderingen. Videre fremgår det af vejledningen om bindende svar, at det i en sådan situation *”slet ikke er nødvendigt at bede om det, fordi reglerne ligger helt fast.”*

Der har med andre ord ikke foreligget en entydig, klar udmelding fra central side om den fremtidige anvendelse af +/- 15 pct. reglen., herunder hvad begrebet ”særlige omstændigheder” indeholder.

Seneste praksis

Nu har Landsskatteretten imidlertid med to afgørelser, offentliggjort den 8. november 2018, SKM2018.551.LSR og SKM2018.552 sendt et ganske klart signal om Landsskat-

Offentliggjort d. 21. november 2018

terettens vurdering af retsstillingen ved overdragelse i levende live, dvs. på gaveområdet, herunder rækkevidden af forudsætningen ”særlige omstændigheder” for så vidt angår retten til at bringe værdiansættelsescirkulæret i anvendelse trods gamle vurderinger henholdsvis parternes kendskab til de faktiske handelsværdier.

Særligt den ene af de to afgørelser, SKM2018.551.LS, har stor interesse i denne sammenhæng.

Denne sag drejede sig om en bedstefader, der ved et skøde af 17. december 2015 havde overdraget en ejendom til henholdsvis to børn og to børnebørn i fællesskab. Købesummen var aftalt til 32,3 mio. kr., hvilket svarede til den offentlige vurdering på 38.000.000 kr. minus 15 pct.

Købesummen blev berigtiget, dels ved en gave til hver af de 4 købere på 70.000 kr., der blev modregnet i købesummen, og dels ved købernes udstedelse af et gældsbrev til bedstefaderen på anfordringsvilkår. Ved gaverne på 70.000 kr. blev skatteforvaltningens reaktionstid i henseende til kritik af værdiansættelsen i realiteten afkortet.

Bedstefaderen havde købt ejendommen 3 måneder i forvejen for 61,75 mio. kr. Ved videresalget af ejendommen til børnene og børnebørnene for de 32,3 mio. kr. realiserede bedstefaderen derfor et skattemæssigt tab på knap 30 mio. kr., som bedstefaderen fradrog fuldt ud i en skattepligtig fortjeneste på knap 122 mio. kr. fra salg af en anden ejendom.

Efter en nærmere gennemgang af sagen nåede skattemyndighederne frem til, at værdien af ejendommen ved salget fra bedstefaderen til børn og børnebørn måtte fastsættes – ikke til de 32,3 mio. kr. – men derimod til de 61,75 mio. kr., som bedstefaderen havde betalt for ejendommen 3 måneder i forvejen.

Det medførte, at gaveafgiften udløst ved overdragelsen fra bedstefaderen til børn og børnebørn androg – ikke 5.580 kr. – men derimod 4,4 mio. kr., svarende til afgiften af

Offentliggjort d. 21. november 2018

differencen mellem på den ene side de 61,75 mio. kr. og på den anden side de 32,3 mio. kr.

En yderligere konsekvens af skattemyndighedernes afgørelse om prissætningen ville være, at bedstefaderen ikke ville realisere er fradragsberettiget tab på knap 30 mio. kr. ved salget til børn og børnebørn.

Som begrundelse for denne afgørelse henviste skattemyndighederne bl.a. til, at Vestre Landsret og siden Højesteret ved afgørelsen fra 2016 havde tilkendegivet, at skatteydere ikke har et ubetinget retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret og dermed +/- 15 pct.-reglen, og videre, at skattemyndighederne efter Højesterets dom ikke skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter +/- 15 pct.-reglen, hvis der foreligger ”særlige omstændigheder”. Dette gjaldt efter skattemyndighedernes opfattelse såvel ved gaveoverdragelse som ved arveovergang.

Og efter skattemyndighedernes opfattelse forelå i denne sag ”særlige omstændigheder”. Dels derved, at ejendommens handelsværdi var kendt forud for familieoverdragelsen, og at der ikke var indtrådt ændringer vedrørende ejendommen i den mellemliggende periode. Og dels derved, at ejendomsvurderingerne havde været suspenderet, således at den ejendomsvurdering, der var anvendt i den foreliggende sag, var fra 2012. Altså ”særlige omstændigheder”, der var mindst lige så tungtvejende som i Højesterets kendelse fra 2016.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten tilsidesatte imidlertid skattemyndighedernes afgørelse, således at familien fik medhold i, at ejendommen skulle værdiansættes til de 32,3 mio. kr. ved overdragelsen fra bedstefaderen til børn og børnebørn.

Landsskatteretten udtalte i denne forbindelse, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der ligger indenfor retningslinjer fastsat i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Offentliggjort d. 21. november 2018

Det forhold, at ejendommens handelsværdi var kendt forud for familieoverdragelsen, henholdsvis at ejendomsvurderingerne havde været suspenderet, således at den ejendomsvurdering, der var anvendt i den foreliggende sag, var fra 2012 var ikke en ”særlig omstændighed”

Endvidere tilkendegav Landsskatteretten, at det ikke kunne anses som en særlig omstændighed, at ejendomsvurderingerne, som et led i regeringens udspil til genopretning af de offentlige ejendomsvurderinger, var suspenderet.

Konsekvenser

Afgørelsen forekommer ikke umiddelbart forenelig med Højesterets dom fra 2016:

Ganske vist tilkendegav Landsskatteretten, at forbeholdet om ”særlige omstændigheder” også gælder for overdragelse af fast ejendom i levende live, herunder ved gaveoverdragelser.

Men Højesteret antog i sagen fra 2016, at der i denne sag forelå særlige omstændigheder – dels derved, at de to ejendomme efter arvingens overtagelse var blevet vurderet af kreditforeningen til højere værdier, end den værdi, der fremkom efter +/- 15 pct.-reglen. Og dels derved, at den arving, der havde overtaget en ejendom til +/- 15 pct. af seneste offentlige vurdering, havde givet arveafkald til fordel for den anden arving. formentlig som følge af, at parterne i det indbyrdes forhold var af den opfattelse, at handelsværdien oversteg værdiansættelsen i henhold til værdiansættelsescirkulæret.

Heroverfor står Landsskatterettens afgørelse i den netop offentliggjorte sag, hvor det altså ikke var en ”særlig omstændighed”, at ejendommen blev handlet 3 måneder i forvejen til den dobbelte pris.

Det var heller ikke en ”særlig omstændighed”, at ejendomsvurderingerne har været suspenderet i en årrække, hvilket forhold dog ikke var fremme i Højeserets dom

Offentliggjort d. 21. november 2018

Med Landsskatterettens afgørelse forekommer realindholdet af forbeholdet ”*med mindre der foreligger særlige omstændigheder*” derfor meget begrænset. Landsskatterettens kendelse synes herunder ikke at kunne føre til anden konklusion, end at denne forudsætning har et andet indhold ved gaveoverdragelse end ved overdragelse fra et dødsbo til en arving.

Tilbage står herefter spørgsmålet om, hvorvidt Skatteministeriet indbringer den pågældende sag for domstolene, og i bekræftende fald, hvad domstolene i så fald vil nå frem til.

Særligt kan der være grund til at antage, at SKAT vil reagere på resultatet i sagen SKM2018.551.LSR.

Det er selvsagt en uholdbar retstilstand, hvis investorer i fast ejendom (udenfor næring) i realiteten selv kan fastsætte skattens størrelse uanset størrelsen af de indvundne gevinster ved i realiteten selv at producere skattemæssige fradrag som sket i denne sag. Problemet er ikke nyt, og så dagens lys allerede i 2007, hvilket dog næppe fører til, at skatteministeriet kan acceptere denne trafik.

Skatteministeriets frist for at indbringe sagen for domstolene udløber den 28. december 2018.

Problemstillingen vil blive fulgt op på nærværende hjemmeside.

—— o ——

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk