

Offentliggjort d. 2. september 2003

## Værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom mellem søskende<sup>©</sup>

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

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

Højesteret fandt ved en dom af 30/6 2003<sup>(1)</sup>, at en fast ejendom ved overdragelse mellem to brødre kunne værdiansættes til den offentlige vurdering med fradrag af 15 pct., hvilket svarede til skatteadministrativ praksis på området.

Værdiansættelsen ved overdragelser *inden for kredsen af gave- og arveafgiftspligtige* har gennem en lang årrække været omfattet af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, jf. herved TSS-cirkulære 2000-5 om værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter.

Værdiansættelsen ved overdragelser *uden for kredsen af gave- og arveafgiftspligtige* har ikke på tilsvarende vis været direkte normeret. Af ligningsvejledningen fremgik frem til 1999 herom blot, at ved indkomstskattepligtige gaver ansættes værdien af det overdragne formuegode efter et skøn over værdien i handel og vandel på overdragelsestidspunktet, jf. Ligningsvejledningen 1999, afsnit A.B.7.1.1. Videre fremgår a.s., at reglerne i cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 også kan danne udgangspunkt for skønnet ved værdiansættelsen, når gaven skal henregnes til modtagerens skattepligtige indkomst. Fra og med Ligningsvejledning 2000 udgik henvisningen til 1982-cirkulæret. Samtidig blev værdi-

---

<sup>1</sup> SKM2003.338.HR, U.2003.2165, HD af 30/6 2003, 220/2002: Kim Toxen-Worm (TfS 2003, 646).

## Offentliggjort d. 2. september 2003

ansættelsen specielt for så vidt angår fast ejendom, aktier og goodwill i stedet normeret i TSS-cirkulærerne 2000-5, 9 og 10.

Højesterets dom af 30/6 2003 vedrører spørgsmålet om værdiansættelsen af en fast ejendom ved en overdragelse mellem to brødre i 1997, hvorfor situationen ikke var omfattet af 1982-cirkulæret.

Sagen drejede sig om en advokat, der havde købt sin broders hus af en kreditforening for en kontantomregnet købesum på 252.057 kr. Kreditforeningen havde samme dag købt huset på tvangsauktion. Den offentlige vurdering for huset pr. 1/1 1993 var på 370.000 kr. Advokaten købte huset for at sikre broderen en bolig i dennes trængte økonomiske situation, og ejendommen blev efter købet udlejet til broderen på en tidsubegrænset lejekontrakt for 2.500 kr. om måneden. De 2.500 kr. dækkede ifølge advokaten lige akkurat de løbende udgifter ved ejendommen. I lejekontrakten var optaget en bestemmelse om, at broderen havde forkøbsret/køberet til ejendommen til samme pris, som advokaten havde givet for ejendommen med tillæg af afholdte udgifter til vedligeholdelse og/eller forbedringer samt med tillæg af almindelig inflation. I 1997 købte broderen huset for 250.000 kr. svarende til en kontantomregnet købesum på 238.821 kr. Den offentlige vurdering for ejendommen pr. 1/1 1997 var 450.000 kr. Efter advokatens opfattelse svarede salgssummen i 1997 til ejendommens værdi i handel og vandel, da ejendommen var udlejet til broderen på en tidsubegrænset kontrakt, og da ejendommen i øvrigt trængte til en omfattende istandsættelse.

Skattemyndighederne fandt, at ejendommen ved overdragelsen til broderen i 1997 skulle værdiansættes til 382.000 kr. svarende til 85 pct. af den offentlige vurdering på 450.000 kr. Der fremkom herved en skattepligtig avance efter ejendomsavancebeskatningsloven for advokaten på godt 82.000 kr.

Landsskatteretten tiltrådte den stedfundne beskatning af advokaten bl.a. med henvisning til, at skattemyndighederne var berettiget til at efterprøve overdragelsesprisen, at den offentlige ejendomsværdi som udgangspunkt svarer til handelsværdien, at der ikke var fremlagt dokumentation for, at ejendomsværdien afveg væsentligt fra handelsværdien,

## Offentliggjort d. 2. september 2003

og at lejekontrakten var indgået på standardvilkår og derfor ikke kunne antages at påvirke handelsværdien i nævneværdig grad.

Landsretten og senere Højesteret nåede frem til samme resultat. Landsretten, hvis præmisser blev stadfæstet af Højesteret, anførte som begrundelse for det første, at overdragelsessummen var væsentligt lavere end den værdi, som i skatteadministrativ praksis vedrørende ejendomshandel mellem interesseforbundne parter normalt accepteres uden dokumentation som udtryk for ejendommens handelsværdi. Advokaten måtte derfor efter landsrettens opfattelse bære bevisbyrden for, at overdragelsessummen ikke var lavere end den pris, hvortil ejendommen på overdragelsestidspunktet kunne sælges til tredjemand. Da advokaten ikke havde løftet denne bevisbyrde, havde skattemyndighederne efter landsrettens opfattelse været berettiget til at ansætte handelsværdien i overensstemmelse med skatteadministrativ praksis på området. Beskatningen af advokaten blev herefter opretholdt.

Vedrørende selve *hjemmelsgrundlaget* for skattemyndighedernes korrektion af overdragelsessummen, synes der – set i lyset af anvendelsesområdet for ligningslovens § 2 om korrektion af dispositioner mellem nærtstående – fortsat at kunne sættes et vist spørgsmålstegn ved, om der foreligger det fornødne retlige grundlag for at korrigere dispositioner mellem bl.a. søskende, der hverken er omfattet af ligningslovens § 2 eller af bo- og gaveafgiftsloven, s.m.h. TfS 1997, 791.

Skattemyndighedernes *værdiansættelse* af ejendommen giver anledning til flere bemærkninger:

*For det første* kan fremhæves, at den påberåbte skatteadministrative praksis på området, jf. cirkulære nr. 185 af 17/11 1982, efter sin ordlyd alene omfatter overdragelser mellem den bo- og gaveafgiftspligtige personkreds – og dermed netop ikke søskende. Et synspunkt om, at denne skatteadministrative praksis også omfatter overdragelser mellem søskende, savner en nærmere dokumentation, når bortset fra ligningsvejledningens yderst forsigtige udtalelser herom.

Offentliggjort d. 2. september 2003

*For det andet* synes der at kunne sættes et vist spørgsmålstejn ved anvendelsen af den offentlige vurdering som *vurderingsgrundlag*. Der foreligger således ingen oplysninger i sagen om, hvorvidt der ved den offentlige vurdering var taget hensyn til, at ejendommen var udlejet på overdragelsestidspunktet. Og som det fremgår af 1982-cirkulærets pkt. 8-9, anses eksistensen af et tidsubegrænset lejemål som det ganske klare udgangspunkt at have betydning for værdiansættelsen af en given ejendom.

Noget andet er, at der herudover kan sættes spørgsmålstejn ved, om håndteringen af sagen er i overensstemmelse med gældende regler om *beskatning i tilfælde, hvor der er indrømmet en køberet*:

Det er i den pågældende sag vanskeligt at nå til noget andet resultat, end at advokaten ved lejekontraktens indgåelse indrømmede sin broder en køberet til ejendommen til en forudsat fastsat pris.

Som det har fremgået af ligningsvejledningen gennem mange år, herunder bl.a. Ligningsvejledningen 1993, afsnit E.J.5.2.2., samt eksempelvis det nu ophævede cirkulære nr. 166 af 12/9 1994 om ejendomsavancebeskatningsloven, pkt. 2.1., anses en skatteydners indrømmelse af en køberet som afståelse af en begrænset tinglig rettighed over ejendommen. Et vederlag herfor – eventuelt fikseret, såfremt der måtte være grundlag herfor – skulle derfor have været beskattet ved advokaten i 1993. Ved en senere udnyttelse af køberetten anses ejendommen for afstået for det aftalte vederlag.

Så vidt ses blev ingen af de ovenanførte synspunkter gjort gældende under sagen.

— o —