Offentliggjort d. 11. november 2003

Værdiansættelse af fast ejendom - likvidationsudlodning©

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

Landsskatteretten har i en kendelse af 2/6 2003 [1] fastslået, at seneste ejendomsværdi kunne bringes i anvendelse ved overdragelse af ejendomme fra selskab til en aktionær, uanset told- og skatteregionen havde fundet, at handelsprisen oversteg seneste ejendomsvurdering. Landsskatteretten fandt, at der ikke var fornødent grundlag for at fravige TSS-cirkulære 2000-5, hvorefter den offentlige ejendomsvurdering kan anvendes som udtryk for handelsværdien.

Værdiansættelse af aktiver ved overdragelser mellem interesseforbundne parter er et af de klassiske stridsspørgsmål inden for skatteretten. Dette gælder ikke mindst, når der er tale om fast ejendom.

Helt frem til slutningen af 1960'erne kunne det være en ganske ubehagelig sag, hvis skattemyndighederne satte spørgsmålstegn ved holdbarheden af en given værdiansættelse. Skatteyderen stod her i en bevismæssigt ganske urimelig situation, idet der hverken for administrationen eller domstolene var mulighed for at få syn og skøn. Kun hvis skattemyndighedernes værdiansættelse var åbenbart urimelig, var der mulighed for at få domstolene til at pålægge skattemyndighederne at foretage et fornyet skøn over værdiansættelsen – hvilket ikke nødvendigvis resulterede i en korrekt værdiansættelse. Denne urimelige skatteprocessuelle situation er i dag ændret, således at skatteyderen kan få iværksat syn og skøn såvel ved visse administrative instanser som for domstolene.

---

[1] *SKM2003.455.LSR, LSR af 2/6 2003, 2-2-1939-0043, (TfS 2003, 845).*

Offentliggjort d. 11. november 2003

Tilbage står spørgsmålet om forudsigelighed. Formentlig ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning, der især knyttede sig til spørgsmålet om forudsigelighed for skatteyderen, udsendte Skatteministeriet i 1982 cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver ved overgang inden for kredsen af gaveafgiftspligtige samt ved arveovergang. Det fremgår heraf, at såfremt der sker overdragelse af en fast ejendom inden for den gaveafgiftspligtige kreds, og anvendes en overdragelsesværdi, der maksimalt afviger med 15 pct. i forhold til seneste kendte ejendomsvurdering, skal den anvendte værdiansættelse godkendes.

I det første år efter udstedelse af nævnte cirkulære blev denne forhåndsformodning for, at seneste kendte ejendomsvurdering svarede til handelsværdien, knæsat, jf. eksempelvis Skattedepartementets meget principielle udtalelse ref. i TfS 1984, 418.

Selv om cirkulæret ifølge sin ordlyd alene omfattede overdragelse mellem den gaveafgiftspligtige kreds og ved arveovergang, blev det bragt i anvendelse i alle tilfælde, hvor der var tale om interessefællesskab, herunder også ved overdragelser mellem aktionærer og selskab, jf. således Ligningsvejledningen 1983, hvor det blev knæsat, at princippet i 82-cirkulæret generelt var gældende ved overdragelse mellem nærtstående – og dermed også, når der var tale om selskaber og hovedaktionærer, jf. herved TfS 1994, 295 Ø, hvor Landsretten fandt, at ligningsvejledningen måtte antages at være udtryk for ligningsmyndighedernes praksis, der efter sin ordlyd ikke uanset særlige omstændigheder efterfølgende kunne fraviges, jf. tillige Skatteministeriets kommentar til dommen, ref. i TfS 1994, 557.

I de følgende år skete der imidlertid en vis opblødning i det meget faste udgangspunkt, hvorefter seneste ejendomsvurdering kunne tages som udtryk for handelsværdien. Blandt andet blev det vedrørende aktionærer og selskaber antaget, at der kun var tale om en forhåndsformodning, som skattemyndighederne kunne afkræfte, jf. herved, at der i ligningsvejledningen for 1987 blev indføjet ordet "normalt" vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en given værdiansættelse ikke ville blive anfægtet, jf. Skattepolitisk Redegørelse af juni 1994, s. 157.

Offentliggjort d. 11. november 2003

Med TSS-cirkulære 2000-5 blev forholdet mellem interesseforbundne parter normeret generelt, dog således, at nævnte cirkulære ikke erstattede 1982-cirkulæret, der fortsat er gældende, men som alene omfatter overdragelser mellem gave- og arveafgiftspligtige parter (i dag boafgift).

Med dette cirkulære er det fastslået, at udgangspunktet er, at der ved overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter skal anvendes en pris, som svarer til, hvad en uafhængig tredjemand ville betale på aftaletidspunktet. Efter cirkulærets pkt. 2 vil den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering kunne anses som udtryk for ejendommens handelsværdi.

Spørgsmålet er herefter, hvilken styrke forhåndsformodningen for, at ejendomsvurderingen er udtryk for handelsværdien, har. Dette blev belyst i Landsskatterettens kendelse af 2/6 2003.

I denne sag havde et selskab under likvidation pr. 1/9 2001 udloddet 6 grunde samt en andel af en 7. grund til hovedaktionæren. De nævnte grunde var udlagt til en værdi på 914.050 kr., svarende til den offentlige vurdering.

Told- og skatteregionen havde vurderet handelsprisen for de selskabet tilhørende grunde samt andele af grunde på udlægstidspunktet til 1.375.000 kr. Denne prisforskel affødte en forhøjelse af selskabets skattepligtige avance med 378.070 kr.

Det var supplerende oplyst, at grunde i området blev handlet til ca. 30 pct. over vurderingen pr. 1/1 2001.

Landsskatteretten afviste den af skatteforvaltningen foretagne forhøjelse af selskabets indkomstansættelse. Landsskatteretten henviste som begrundelse herfor indledningsvis til, at ifølge TSS- cirkulære 2000-5 kan den seneste offentlige ejendomsvurdering som udgangspunkt anvendes som udtryk for handelsværdien. Det anføres videre, at "... såfremt den offentlige ejendomsvurdering ikke er et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi på tidspunktet for aftalens indgåelse, er hverken parternes eller ligningsmyndighederne bundet af vurderingen. Det fremgår af cirkulæret, at dette eksempelvis

Offentliggjort d. 11. november 2003

er tilfældet, hvis vurderingen må antages at være fejlbehæftet, eller hvis der siden vurderingen er foretaget ændringer på ejendommen, der giver sig udtryk i ejendommens handelsværdi.

Der er i det oplyste ikke tilstrækkeligt grundlag for at fravige, at den offentliggjorte ejendomsvurdering pr. 1/1 2001 lægges til grund som udtryk for grundenes værdi på overdragelsestidspunktet. Der er blandt andet lagt vægt på, at vurderingerne ikke er fejlbehæftet, som anført i TSS-cirkulære 2000-5."

Med disse bemærkninger har Landsskatteretten fundamenteret, at generelt gælder det ved overdragelse mellem interesseforbundne, at seneste ejendomsvurdering ikke blot er en svag forhåndsformodning. Er der ikke sket ændringer i forudsætningerne for denne vurdering, og er vurderingen ikke fejlbehæftet, vil den offentlige ejendomsvurdering altså gå forud for told- og skatteregionens ensidige vurdering.

Det kan dog omvendt næppe antages, at styrken af nævnte forhåndsformodning svarer til, hvad der gælder for personer omfattet af 1982-cirkulæret, hvor der må antages at gælde et retskrav på anvendelse af seneste ejendomsvurdering +/÷ 15 pct., medmindre der foreligger særlige omstændigheder, jf. nærmere Skattepolitisk Redegørelse af juni 1994, s. 158.

Det kan ikke med sikkerhed udledes af afgørelsen, at resultatet ville være blevet det samme, såfremt afvigelsen mellem den offentlige vurdering og told- og skatteregionens vurdering havde været væsentligt større. Det kan endvidere ikke af afgørelsen udledes, at resultatet ville være blevet det samme, hvis skatteyderen for Landsskatteretten havde begæret syn og skøn.

——— o ———