

Offentliggjort d. 17. juli 2007

## Overdragelse af fast ejendom fra selskab til aktionær værdiansættelse – delvis betalingskorrektion<sup>©</sup>

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

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

I en sag, der vedrørte perioden forud for TSS-cirkulære 2000-5 om værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter, tiltrådte Højesteret ved en dom af 13/6 2007, at skattemyndighederne havde været berettiget til at tilsidesætte en aftalt overdragelsessum for en fast ejendom ved overdragelse fra selskab til aktionær i et tilfælde, hvor overdragelsessummen var lavere end den offentlige ejendomsværdi minus 15 pct.

Højesteret fandt heller ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over handelsværdien, selv om denne var ansat til seneste ejendomsvurdering uden nedslag på 15 pct. Aktionærens tilbud om at forpligte sig til betalingskorrektion for et beløb svarende til differencen mellem på den ene side den offentlige vurdering minus 18 pct. og på den anden side den offentlige vurdering minus 15 pct. opfyldte ikke betingelserne for betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4.

Højesterets dom af den 13/6 2007<sup>(1)</sup> drejer sig om skattemyndighedernes adgang til at korrigere værdiansættelsen af en fast ejendom, der i 2000 var overdraget fra selskab til aktionær til den offentlige vurdering minus 18 pct. Endvidere belyser sagen parternes

---

<sup>1</sup> SKM2007.465.HR, HD af 13/6 2007: Christina Hagman (TfS 2007, 727)

**Offentliggjort d. 17. juli 2007**

muligheder for betalingskorrektio n i form af en korrektio n fra den offentlige vurdering minus 18 pct. til den offentlige vurdering minus 15 pct.

I den pågældende sag havde skatteyderens hovedaktionærselskab i 1996 erhvervet 50 pct. af en ubebygget grund. I 1997 lod selskabet i forening med medejeren, skatteyderens samlever, opføre en bolig til brug for parret. Selskabets anskaffelsesudgifter for selskabets andel af ejendommen var i regnskabet for indkomståret 2000 bogført til 1.807.937. kr. Ved en låneoptagelse i 1997 blev ejendommen vurderet til 3,127 mio. kr. af kreditforeningen. Den 10/12 1999 blev ejendommen vurderet af en ejendomsmægler til 3,295 mio. kr. kontant.

Da aktionæren forventede en ændring af reglerne for værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem nærtstående, erhvervede aktionæren ved overdragelsesaftale af 1/1 2000 og efterfølgende skøde af 21/3 2000 selskabets andel af ejendommen for et beløb på 1.338.750 kr. Denne (nominelle) værdi svarede til 50 pct. af ejendomsvurderingen pr. 1/1 1999 på 3,150 mio. kr. minus 15 pct. Kreditforeningsskøden i ejendommen blev imidlertid fejlagtigt kursansat til 100, og den kontantomregnede anskaffelses sum for denne andel af ejendommen udgjorde derfor kun 1.283.928 kr., svarende til den offentlige vurdering minus 18 pct.

Skattemyndighederne foretog med henvisning til denne afvigelse fra intervallet “den offentlige vurdering +/- 15 pct.” en konkret vurdering af ejendommens handelsværdi, og ansatte værdien af selskabets andel af ejendommen til 1,7 mio. kr., svarende til 50 pct. af den offentlige vurdering pr. 1/1 2000 på 3,4 mio. kr. Der var i den forbindelse tillige henset til kreditforeningens vurdering af ejendommen i 1997 samt til ejendomsmægler vurderingen fra 1999. Aktionæren blev herefter udlodningsbeskattet af 416.072 kr. svarende til differencen mellem den ansatte handelsværdi og den aftalte overdragelsessum, ekskl. en mindre regulering.

Det var heroverfor skatteyderens opfattelse, at der kun var grundlag for at udlodningsbeskatte skatteyderen af differencen mellem på denne ene side den faktisk anvendte værdiansættelse, dvs. de 1.283.928 kr., og den senest bekendtgjorte offentlige vurdering minus 15 pct., dvs. de 1.338.750 kr., i alt knap 55.000 kr. ekskl. en mindre regulering.

**Offentliggjort d. 17. juli 2007**

Ved Landsskatteretten blev skattemyndighedernes korrektion fastholdt med den modifikation, at korrektionen blev foretaget i forhold til den offentlige vurdering pr. 1/1 1999, der var den senest bekendtgjorte offentlige ejendomsvurdering før overdragelsen. Værdien af selskabets andel af ejendommen blev herefter ansat til 1,575 mio. kr., og skatteyderen blev følgelig udlodningsbeskattet af differencen på 291.000, ekskl. nogle yderligere, mindre reguleringer.

Landsskatterettens ansættelse blev stadfæstet først af Østre Landsret, jf. TfS 2005, 250, og nu af Højesteret ved dommen af 13/6 2007.

For Højesteret gjorde skatteyderen supplerende gældende, at skattemyndighederne burde have tilladt betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 4, samt at skattemyndighederne burde have tilladt delvis omgørelse, jf. skattestyrelseslovens § 37 C.

Vedrørende værdiansættelsen henviste Højesteret til, at det fremgik af overdragelsesaftalen og skødet, at ejendommen i 2000 blev solgt til en nominel pris på 1.338.750 kr., at overdragelsen blev berigtiget i overensstemmelse hermed, og at den nominelle pris ubestridt svarede til en kontantpris på 1.283.928 kr. Højesteret tiltrådte herefter, at skattemyndighederne havde været berettiget til at tilsidesætte den aftalte overdragelsessum, der var lavere end den offentlige ejendomsværdi minus 15 pct. Endvidere tiltrådte Højesteret, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over handelsværdien.

Til denne del af Højesterets afgørelse kan anføres, at Landsskatterettens ændring af skattemyndighedernes værdiskøn til den senest bekendtgjorte offentlige vurdering forud for overdragelsen, dvs. vurderingen pr. 1/1 1999, i stedet for den offentlige vurdering pr. 1/1 2000, næppe kan påregnes efter gældende praksis. Allerede med Ligningsvejledningen 1987 blev det fastslået, at der i de tilfælde, hvor kontantprisen ligger uden for +/- 15 pct. af den senest bekendtgjorte kontantejendomsværdi med årsreguleringer, ikke kun sker beskatning i det omfang, kontantprisen ligger uden for 15 pct.-grænsen, men af hele forskelsbeløbet mellem på den ene side den anvendte værdi og på den anden side skatte-

**Offentliggjort d. 17. juli 2007**

myndighederne skøn over værdien, jf. TfS 1987, 440, kommenteret i TfS 1987, 433. Med TSS-cirkulære 2000-5 om værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter blev +/- 15 pct.'s grænsen helt ophævet for så vidt angår overdragelser mellem nærtstående, når bortset fra gaveafgiftspligtige gaver og arv. Efter TSS-cirkulære 2000-5 danner den offentlige vurdering nu blot et udgangspunkt for værdiansættelsen. Der er imidlertid vide rammer for fravigelse af den offentlige ejendoms-vurdering, idet fravigelse kan ske, hvis vurderingen ikke er et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi. Senest ved TfS 2005, 620, TfS 2006, 444 og navnlig TfS 2007, 357 er der lagt an til en meget konkret vurdering af den overdragne ejendom.

*Inden for* anvendelsesområdet for cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 anføres det derimod i cirkulærets pkt. 6.3., at hvor værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrundes, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Alternativt kan skattemyndighederne – i hvert fald for så vidt angår opgørelse af boafgift – ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 2.

I Højesterets præmisser i den foreliggende sag behandles tillige en anden problemstilling, som påkalder sig en vis interesse. For Højesteret gjorde skatteyderen supplerende gældende, at skattemyndighederne i medfør af den dagældende ligningslovs § 2, stk. 4 burde have tilladt en betalingskorrektur, således at kontantprisen blev bragt op på værdien 1.338.750 kr., svarende til den offentlige vurdering minus 15 pct. Skatteyderen henviste herved til, at skatteyderen ifølge et af hende udarbejdet notat havde påtaget sig betalingskorrektur i dette omfang i forbindelse med sagens behandling ved skattemyndighederne. Videre fremgik af notatet, at skattevæsenet ikke havde givet tilladelse hertil, idet de havde opgjort en betalingsforpligtelse til 416.072 kr., og derfor kun kunne acceptere en indbetaling af dette beløb. Notatet må formentlig forstås således, at kun en betalingsforpligtelse på 416.072 kr. kunne anses som fyldestgørende efter ligningslovens § 2.

**Offentliggjort d. 17. juli 2007**

Om dette forhold anførte Højesteret, at det er en betingelse for betalingskorrektion i medfør af ligningslovens § 2, stk. 4, at den skattepligtige forpligter sig til betaling i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis den pågældende handel var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. § 2, stk. 1. Herefter tilføjede Højesteret lakonisk, at denne betingelse ikke var opfyldt. Med højesteretsdommen er således fastslået, at det – på linje med skattemyndighedernes opfattelse – ikke er muligt at opnå en “delvis” betalingskorrektion.

Højesteret afslog ligeledes omgørelse efter ligningslovens § 37 C, da skatteyderen ikke havde ansøgt om tilladelse hertil.

— o —