

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

Særlige omstændigheder ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer[©]

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

www.v.dk

Værdiansættelse af fast ejendom ved gaveoverdragelser til den nære familie og ved overgang til arvinger har meget stor praktisk betydning. Men området har navnlig gennem de senere år været præget af stor usikkerhed.

Overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående indgår i mange tilfælde som et væsentligt led i et generationsskifte. Dette gælder, uanset om generationsskiftet omfatter en landbrugsejendom, produktionsejendom, udlejningsejendom eller familiesommerhuset m.v.

Prissætningen af den faste ejendom spiller herved en afgørende rolle for omfanget af de skatter og afgifter, som udløses ved generationsskiftet. Udgangspunktet er for så vidt ganske simpelt: Jo højere værdi, jo højere skatter og afgifter. Overdrageren skal således som udgangspunkt beskattes af en eventuel fortjeneste ved overgang af ejendommen samt eventuelt genvundne afskrivninger, med mindre ejendommen er omfattet af "parcelhusreglen" eller "sommerhusreglen" om skattefrit salg. Oveni kan komme gave- eller arveafgift, hvis erhververen, typisk et barn, ikke betaler fuld pris for ejendommen, idet købesummen berigtiges helt eller delvist som gave eller arv.

Skatteministeriet fastsatte i 1982 i et cirkulære (værdiansættelsescirkulæret/1982-cirkulæret) den såkaldte "+/- 15 pct.-regel". Bestemmelsen udtrykker den - for så vidt enkle - regel, at en ejendom ved familieoverdragelse og overgang ved arv kan prissættes til et

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

beløb svarende til den seneste offentlige vurdering for ejendommen, og da med en vis margin, nemlig til et beløb indenfor intervallet +/- 15 pct. af den offentlige vurdering. Formålet med reglen var at lette de praktiske vanskeligheder ved prissætning af bl.a. faste ejendomme ved generationsskifte. En prissætning efter disse principper ville således - bortset fra visse konkrete tilfælde - blive accepteret af skattemyndighederne.

1982-cirkulæret og herunder navnlig +/- 15 pct.-reglen har siden haft umådelig stor praktisk betydning. De håndfaste værdiansættelsesprincipper har skabt forudsigelighed og dermed tryghed omkring værdiansættelsen, både ved overdragelser i levende live og ved arv.

Pres på regelsættet

Et samspil af mange forskellige faktorer har imidlertid over tid skabt et pres på regelsættet. Tydeligt for enhver har denne udvikling skabt en uholdbar situation, som har givet næring til en voksende skattespekulation særligt som følge af, at seneste ejendomsvurdering vedrørende boligejendomme ofte er fra 2011, og at markedspriserne er løbet fra disse gamle vurderinger.

Forslag om ny regler

I foråret 2020 varslede skattemyndighederne på denne baggrund en række grundlæggende ændringer af de hidtil gældende regler.

Siden da er der imidlertid ikke sket meget på denne front, og de hidtil gældende regler gælder således i princippet fortsat, og herunder altså også +/- 15 pct.-reglen.

Særlige omstændigheder

Efter domstolspraksis må +/- 15 pct.-reglen dog vige, hvis der foreligger "særlige omstændigheder". Ved anvendelsen af +/- 15 pct.-reglen spiller begrebet "særlige omstændigheder" således en central rolle. Baggrunden er nærmere, at Højesteret ved en

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

afgørelse fra 2016⁽¹⁾ tilkendegav, at ”skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder”. I den pågældende sag forelå der efter Højesterets opfattelse sådanne særlige omstændigheder.

Det har givet anledning til en række sager om, hvornår der skal anses at foreligge ”særlige omstændigheder” med den konsekvens, at skatteyderen ikke har krav på en værdiansættelse efter 1982-cirkulæret.

Sagerne har drejet sig dels om gaveoverdragelser og dels om arveovergang af fast ejendom, men praksis har udviklet sig meget forskelligt på de to områder, selv om 1982-cirkulæret ikke sondrer mellem arv og gave, og problemstillingen i princippet er den samme i de to situationer.

Medens retsstillingen på gaveområder på nuværende tidspunkt er uklar, tegner der sig efterhånden et lidt klarere billede for så vidt angår arveovergang.

+/- 15 pct.´- reglen ved arveovergang

Som omtalt i disse spalter den 7. marts 2020 i artiklen ”Status på +/- 15 pct.´-reglen” var spørgsmålet om værdiansættelse bl.a. fremme i en sag afgjort af Vestre Landsret i juni 2019.⁽²⁾ Sagen drejede sig om værdiansættelse af et hotel, som et dødsbo ved arveudlæg til to arvinger havde værdiansat til den offentlige vurdering, dvs. efter +/- 15 pct.´-reglen. Den offentlige vurdering var baseret på 2012-vurderingen for hotellet.

Der var siden denne vurdering og forud for arveudlægget afholdt betydelige udgifter til renovering og modernisering af hotelejendommen, ligesom der var indgået en 15-årig, uopsigelig forpagtningskontrakt om hotellet.

¹⁾ SKM2016.279.HR

²⁾ SKM2019.368.VLR

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

Skattestyrelsen ønskede på denne baggrund en sagkyndig vurdering af hotellet som grundlag for værdiansættelsen.

Vestre Landsret imødekom Skattestyrelsens anmodning, da der efter rettens opfattelse forelå sådanne særlige omstændigheder, at ejendommen ikke kunne værdiansættes efter +/- 15 pct.-reglen. Landsretten henviste herved til oplysningerne om de afholdte betydelige udgifter vedrørende ejendommen.

Østre Landsrets dom fra januar 2020

Siden fik Østre Landsret i en sag afgjort i januar 2020⁽³⁾ forelagt spørgsmålet i forbindelse med værdiansættelsen af en udlejningsejendom, ligeledes ved arveovergang. Landsretten tilkendegav i denne sag, at oplysninger fra skattemyndighederne om, at der ifølge salgsstatistikker for samme type ejendomme i samme område var solgt 4 ejendomme i fri handel til gennemsnitlige salgspriser på 165 pct. af den offentlige vurdering, måtte anses at have betydning for ejendommens handelsværdi.

Det samme gjaldt oplysninger om konsekvenserne for fastsættelsen af ejendommens værdi ved en ændring af afkastprocenten på 2 procentpoint. En procentuel ændring, som skattemyndighederne havde regnet sig frem på grundlag af afkastgraden for en anden af boets ejendomme, som under bobehandlingen var blevet solgt til en fremmed.

Efter rettens opfattelse måtte disse forhold anses som sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighederne ikke var forpligtet til at respektere boet og arvingens værdiansættelse af udlejningsejendommen efter +/- 15 pct.-reglen.

Begrebet ”særlige omstændigheder” har med denne afgørelse fået en ikke ubetydelig udvidelse i forhold til Højesterets dom fra 2016, da den offentlige vurdering for så vidt kunne være korrekt, idet der i denne vurdering ikke tages hensyn til lejeindtægter endsi-

³⁾ SKM2020.67.ØLR

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

ge forventede fremtidige prisstigninger. Hvortil kommer, at der ikke forelå konkrete omstændigheder, der pegede i retning af, at den offentlige vurdering ikke var korrekt.

Østre Landsrets afgørelse af 25. januar 2021

Denne spirende praksis er senest blevet yderligere udstrakt med en afgørelse fra Østre Landsret af 25. januar 2021⁽⁴⁾, som netop er blevet offentliggjort.

Sagen drejede sig om værdiansættelse af en udlejningsejendom med beboelses- og erhvervslejemål i det centrale Odense i forbindelse med et arveudlæg til to arvinger. Dødsboet havde ved arveudlægget (arveovergangen) værdiansat ejendommen til 7,5 mio. kr., svarende til den offentlige vurdering for ejendommen minus 15 pct.

Skattestyrelsen ønskede også i denne sag at indhente en sagkyndig vurdering. Som begrundelse henviste Skattestyrelsen for det første til, at dødsboets værdiansættelse førte frem til en afkastgrad på 15,2 pct., hvilket efter Skattestyrelsens opfattelse skulle sammenholdes med, at et normalt afkast for en forretningsejendom med topbeliggenhed i Odense lå på omkring 5 pct.

Videre henviste Skattestyrelsen til en salgsstatistik, hvorefter to andre forretningsejendomme i det pågældende område var blevet solgt til værdier på henholdsvis 18,75 pct. og 32,55 pct. over den offentlige vurdering.

Efter Skattestyrelsens opfattelse forelå der derfor sådanne særlige omstændigheder, at dødsboet ikke kunne anvende +/- 15 pct.-reglen ved værdiansættelsen af ejendommen ved arveudlægget.

Heri fik Skattestyrelsen medhold, først af Skifteretten og siden af Østre Landsret ved afgørelsen af 25. januar 2021.

⁴⁾ SKM2021.127.ØLR

Offentliggjort d. 23. marts 2021 på Vidensportalen V.dk

Med denne afgørelse er begrebet ”særlige omstændigheder” som fastlagt i Østre Landsrets dom fra januar 2020 yderligere fundamenteret som en udvidelse af begrebet ”særlige omstændigheder” i forhold til Højesterets dom fra 2016.

Sammenfatning

Domstolene har med disse afgørelser accepteret en bredere anvendelse af begrebet ”særlige omstændigheder”, end hvad Højesterets dom fra 2016 umiddelbart giver grundlag for, idet dog bemærkes, at de forhold, som indgik i Højesterets sag, omvendt næppe heller kan antages at være udtømmende.

Det er bl.a. værd at bemærke, at der i de ovenomtalte landsretssager ikke forelå konkrete oplysninger om en anden værdiansættelse af den konkrete ejendom - dette til forskel fra sagen afgjort i 2016, hvor der forelå dels en forudgående vurdering af den konkrete ejendom fra et realkreditinstitut og dels et arveafkald fra en af arvingerne, hvilket indikerede, at en værdiansættelse efter +/- 15 pct.-reglen efter arvingernes egen opfattelse var skæv.

Endvidere bemærkes, at afkastprocenten for en udlejningsejendom, som allerede nævnt, ikke indgår som et element ved en værdiansættelse efter værdiansættelsescirkulæret og herunder +/- 15 pct.-reglen. Afkastgraden er derimod nævnt som ét blandt flere elementer, som ifølge Skattestyrelsens udkast til styresignal offentliggjort i maj 2020, alt i overensstemmelse med de to domme fra Østre Landsret fra henholdsvis januar 2020 og 2021, kunne udgøre et ”holdepunkt” for en anden værdiansættelse end den offentlige vurdering, og som dermed kunne føre frem til en fravigelse af +/- 15 pct.’s reglen.

— O —