

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

Særlige omstændigheder ved generationsskifte af fast ejendom[©]

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

Værdiansættelse af fast ejendom ved arv- eller gaveovergang til den nære familie har meget stor praktisk betydning og indgår i mange tilfælde som et væsentligt led i et generationsskifte. Spørgsmålet om, hvorvidt værdiansættelsescirkulæret, og herunder +/-15 pct.-reglen, kan anvendes, eller om ”særlige omstændigheder” udelukker brug af cirkulæret, er derfor højaktuelt.

Prissætning ved familieoverdragelser

Prissætning ved overgang af fast ejendom indenfor den nære familie er en hyppigt forekommende problemstilling i skatteretten. Parternes aftale om prisen for ejendommen kan have betydning, dels for en eventuel avancebeskatning hos overdrageren og dels for en eventuel gavebeskatning hos erhververen.

Efter loven skal nærtstående anvende handelsværdien som pris, men ikke sjældent er det vanskeligt at fastslå en handelsværdi. For at gøre reglerne om værdiansættelse (prissætning) af faste ejendomme lettere at praktisere, dels for familien eller dødsboet og dels for skattemyndighederne, valgte Skatteministeriet i 1982 at fastsætte nærmere regler om værdiansættelsen af en række konkrete aktiver, herunder fast ejendom, ved gaveoverdragelse og arveudlæg i et cirkulære. Cirkulæret benævnes ofte ”værdiansættelsescirkulæret”.

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

Skattedepartementets udtalelse i 1984 om cirkulæret

I værdiansættelsescirkulæret er bl.a. medtaget den særlige regel om, at en fast ejendom kan værdiansættes til den senest kendte offentlige vurdering +/- 15 pct. ved opgørelse af en eventuel avanceskat samt gave- eller boafgift (arveafgift).

Spørgsmålet om cirkulærets rækkevidde blev i 1984 forelagt for Skatteministeriet i en sag fra Aarhus, som jeg varetog. Spørgsmålet var, om skatteyderen ved overdragelse af en ejendom til et barn i levende live havde krav på at anvende en værdi svarende til seneste ejendomsvurdering minus 15 pct., selv om denne værdi var åbenbart forkert (for lav) som følge af en fejl i den offentlige vurdering. Skatteministeriet bekræftede her, at skatteyderen havde et retskrav på at anvende denne værdi, da skattemyndighederne var nærmest til at bære risikoen for fejl i vurderingen.

Skattedepartementet anførte dog, at skattemyndighederne var berettiget til at lade ejendommen vurdere af personer udmeldt af Skifteretten, uanset om overdragelsesprisen lå indenfor rammerne af +/- 15 pct., for det første hvis ejendommen siden sidste vurdering var blevet ombygget, og ombygningsomkostningerne var af en sådan størrelsesorden, at der skulle ske årsomvurdering, og dernæst i tilfælde hvor der i øvrigt var sket ændringer af ejendommens faktiske eller retlige status, som endnu ikke havde givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

I de følgende år blev cirkulæret i skattemyndighedernes praksis udvidet til at omfatte også overdragelser mellem selskaber og aktionærer, selv om cirkulæret efter sin ordlyd kun omfattede overdragelser mellem nærtstående familiemedlemmer og arveudlæg. I 1983 fremgik det således af skattemyndighedernes egen vejledning, at *"En overdragelse af en fast ejendom til en pris, der ligger inden for 15 pct. af den seneste bekendtgjorte kontantejendomsvurdering med årsreguleringer vil ikke blive anfægtet skattemæssigt."*

Pres på regelsættet

For så vidt angår aktionær-selskabsforhold, blev udsagnet *"vil ikke blive anfægtet skattemæssigt."* siden successivt modificeret. Allerede i myndighedernes egen vejledning for

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

1987 blev indføjet ordet ”normalt ikke”. Senere blev i vejledningen for 1994 præciseret, at ”*Ligningsmyndighederne er imidlertid ikke bundet af de omtalte 15-procent, idet ejendomsværdien kun er et udgangspunkt for vurdering af den aftalte pris...*”

Værdiansættelsescirkulæret som sådant blev for første gang sat under pres, da vi i Retsikkerhedsudvalget i 1994 afgav en redegørelse, hvorefter værdiansættelsescirkulæret ikke skulle finde anvendelse i tilfælde, hvor der på parternes eller boets foranledning var foretaget en forudgående sagkyndig vurdering af ejendommen. Var det tilfældet, var det denne vurdering, der skulle lægges til grund. Parterne eller boet kunne således i denne situation ikke efterfølgende vælge at anvende værdiansættelsescirkulæret og overdrage ejendommen til seneste ejendomsvurdering +/- 15 pct.

I 2018 traf vi i Skatterådet afgørelse om, at næringsejendomme ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Ved gaveoverdragelse eller arveovergang af næringsejendomme kan skatteyderen således ikke forvente, at værdiansættelsescirkulæret finder anvendelse.

Retssikkerhedsudvalgets synspunkt, som nævnt ovenfor, blev imidlertid afvist af Landskatteretten i to konkrete sager fra 2007. Begge sager vedrørte tilfælde, hvor en fader havde overdraget en ejerlejlighed til en datter, og i denne forbindelse havde anvendt +/- 15 pct.-reglen. I den mest vidtgående af de to afgørelser havde faderen 14 dage forinden købt lejligheden ud af sit eget selskab på baggrund af en sagkyndig vurdering af lejligheden, hvor handelsværdien for lejligheden var fastsat til omtrent det dobbelte af den offentlige vurdering. Sidstnævnte afgørelse er ikke offentliggjort.

Efterfølgende har skattemyndighederne imidlertid forfulgt synspunktet i forhold til dødsboer, og Højesteret har siden tiltrådt denne praksis, jf. nedenfor.

Det indebærer bl.a., at indhentelse af en sagkyndig vurdering fra en kreditforening til brug for en senere belåning eller fra anden sagkyndig forud for overgang fra et dødsbo til en arving kan være til hinder for at anvende værdiansættelsescirkulæret.

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

Når der foreligger ”særlige omstændigheder”

I 2016 blev spørgsmålet om rækkevidden af værdiansættelsescirkulæret forelagt for Højesteret.⁽¹⁾ Den konkrete sag drejede sig om, hvorvidt et dødsbo havde krav på at anvende de særlige værdiansættelsesregler ved overgang af boets to ejendomme til den ene af boets to arvinger. Ved arveudlægget havde denne arving, dvs. udlægsmotageren, i forbindelse med overtagelsen af ejendommene givet delvist afkald på arv til fordel for den anden arving. Den anden arving modtog i stedet et kontant beløb, der var større end ejendommens værdi som opgjort efter +/- 15 pct.-reglen. Skattemyndighederne mente, at dette arveafkald var en ”betaling” for skjulte merværdier på ejendomme, således at arvingerne med ”betalingen” blev stillet lige.

På denne baggrund afviste skattemyndighederne, at boet og arvingen kunne prissætte de to ejendomme efter +/- 15 pct.-reglen. I stedet ønskede skattemyndighederne, at der blev indhentet en sagkyndig vurdering af boets to ejendomme. En sådan vurdering ville herefter danne udgangspunkt, dels for en eventuel beskatning af dødsboet og dels ved opgørelsen af boafgiften (arveafgiften).

Ved en principiel afgørelse fra Højesteret af 8. marts 2016 tilkendegav Højesteret, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen, med mindre der foreligger ”særlige omstændigheder.”

Efter Højesterets opfattelse forelå i denne sag sådanne særlige omstændigheder. Dels derved, at de to ejendomme var blevet vurderet af kreditforeningen til højere værdier end værdierne efter +/- 15 pct.-reglen. Dels derved, at arvingen havde givet arveafkald til fordel for den anden arving. Skattemyndighederne fik derfor medhold i, at der skulle indhentes en sagkyndig vurdering af de to ejendomme.

¹⁾ SKM2016.279.HR

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

Efterfølgende afgørelser om ”særlige omstændigheder”

Østre Landsret har efterfølgende, henholdsvis den 22. januar 2020⁽²⁾ og den 25. januar 2021⁽³⁾ truffet to afgørelser⁽⁴⁾, hvor skattemyndighederne har fået medhold i, at to yderligere forhold kan udgøre ”særlige omstændigheder”.

Det drejer sig *dels* om tilfælde, hvor den offentlige vurdering fra 2011/2012 ikke afspejler den generelle prisudvikling i området. Og *dels* om investeringsejendomme, hvor afkastprocenten for ejendommen ligger over gennemsnittet for andre ejendomme i området ved anvendelsen af 15 pct. -reglen på grundlag af den nu ældre vurdering.

Ovennævnte afgørelse fra 22. januar 2020 blev indbragt for Højesteret, som ved en afgørelse af 26. april 2021 afviste, at de ovennævnte to forhold kan anses som ”særlige omstændigheder”.

Højesterets afgørelse af 26. april 2021

Højesterets begrundelse omfatter nogle yderst interessante bemærkninger, idet Højesteret således anførte, at:

”Højesteret har ved kendelse af 8. marts 2016 (UfR 2016.2126) fastslået, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % 's-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Kun hvis der foreligger særlige omstændigheder, vil skattemyndighederne kunne få udmeldt en sagkyndig til at vurdere handelsværdien af en udlagt ejendom.

Værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav, jf. bl.a. TfS

²⁾ SKM2020.67.ØLR

³⁾ SKM2021.127.ØLR

⁴⁾ I begge de nævnte afgørelser henviste Skattestyrelsen som begrundelse for anmodningen om sagkyndig vurdering til salgsstatistikker for handler af samme type ejendomme i samme område samt til, at den konkrete beregnede afkastforrentning oversteg markedets krav til afkast for investeringsejendomme i området.

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

1984.418. Dette gælder efter Højesterets opfattelse også, hvor de offentlige ejendomsvurderinger gennem en længere periode ikke er blevet ajourført. Det forhold, at ejendomsvurderingen er blevet videreført uændret siden 2011/2012, kan i overensstemmelse med skattemyndighedernes tilkendegivelser ikke i sig selv udgøre en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %'s-reglen. At en udlejningsejendom som følge af generelle prisstigninger må antages at være steget i værdi i forhold til den seneste offentlige vurdering, kan således ikke i sig selv udgøre særlige omstændigheder, der kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering.

Højesteret finder under hensyn hertil, at hverken de oplysninger, som Skattestyrelsen har fremlagt om priser på solgte udlejningsejendomme i samme geografiske område i den omhandlede periode, eller oplysningerne om beregnet afkastprocent for ejendommen beliggende ... 12, udgør sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %'s-reglen og dermed udmelding af sagkyndig vurdering. Både den fremlagte prisstatistik og den beregnede afkastprocent er reelt udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området - hvilket det offentlige som nævnt må bære risikoen for - og der er ikke oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende denne ejendom, som kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering.”

Herefter afviste Højesteret at imødekomme Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering ud fra den betragtning, at skatteyderen havde krav på at anvende værdiansættelsescirculæret, dvs. +/- 15 pct.'- reglen, baseret på vurderingen fra 2011/2012

Med Højesterets afgørelse af 26. april 2021 har retten afvist, at ”særlige omstændigheder” kan udstrækkes til at omfatte tilfælde, hvor der har været prisstigninger i det pågældende område, som ikke er kommet til udtryk i vurderingen fra 2011/2012, henholdsvis tilfælde, hvor lejeindtægten overstiger markedslejen ved værdiansættelse af ejendommen til seneste - ældre - ejendomsvurdering.

Offentliggjort d. 11. maj 2021 på Vidensportalen V.dk

Uanset om det må antages, at begrebet "særlige omstændigheder" er identisk ved overgang ved arv henholdsvis overgang ved gave⁵, må det antages, at Skattestyrelsen med præmisserne fra Højesteret er afskåret fra at tilsidesætte en prissætning efter værdiansættelsescirkulæret ved en gaveoverdragelse med henvisning til generelle prisstigninger i området henholdsvis en overnormal lejeindtægt.

— o —

⁵ Folketingets Skatteudvalg har stillet flere spørgsmål til skatteministeren om konsekvenserne af Højesterets kendelse af 8. marts 2016 (UfR 2016.2126), herunder nedenstående spørgsmål 262 (alm. del) af 22. februar 2018:

"Spørgsmål

Hvordan vil ministeren sikre, at SKAT ikke "overfortolker" undtagelsen om "særlige omstændigheder" i Højesterets dom fra 2016 vedrørende værdiansættelsescirkulæret, så retskravet udhules administrativt, og hvordan vil ministeren sikre, at SKAT ikke overfører Højesterets dom, som vedrører dødsboer, til gaveoverdragelser?"

Skatteministeren anførte her bl.a., at: "Højesteret har ikke taget specifikt stilling til, hvad der gælder for gaver, herunder om der i gavetilfælde foreligger en fast administrativ praksis, så der her i videre omfang kan støttes ret på +/- 15 pct.-reglen"