

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

Ny afgørelse: +/- 15 pct.'-reglen gælder også for næringsejendomme

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

www.v.dk

Landsskatteretten fastslog ved en kendelse fra 16. december 2021, ref. i SKM2022.157.LSR. at værdiansættelsescirkulæret - og dermed +/- 15 pct.-reglen - også gjaldt for næringsejendomme. Med afgørelsen tilsidesatte Landsskatteretten to afgørelser fra Skatterådet fra 2018.

Afgørelsen er indbragt for domstolene.

Landsskatterettens afgørelse rejser flere spørgsmål, herunder om anvendelse af den ny +/- 20 pct.-regel på næringsejendomme. Se nærmere nedenfor.

Konsekvenser af afgørelsen, hvis den ikke omstødes ved domstolene

Med Landsskatterettens afgørelse fra 16. december 2021⁽¹⁾ er fastslået, at værdiansættelsescirkulæret fra 1982⁽²⁾ om bl.a. +/- 15 pct.'-reglen også omfatter næringsejendomme, herunder ejendomme erhvervet ved skattemæssig succession. Sagen vedrørte indkomståret 2019. Cirkulæret er blevet ændret den 27. september 2021. Det må - formentlig - antages, at næringsejendommen også er omfattet af det nye cirkulære.

Afgørelsen vil - i princippet - give grundlag for genoptagelse af et ikke ubetydeligt antal sager om generationsskifte af næringsejendomme, hvor der ikke foreligger "særlige omstændigheder", som udelukker brug af værdiansættelsescirkulæret.

¹⁾ Jf. SKM2022.157.LSR (Afgørelsen blev først offentliggjort 29 Mar 2022)

²⁾ Jf. cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, som ændret ved cirkulære nr. 9797 af 27. september 2021.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

Afgørelsen er indbragt for domstolene. Og skattemyndighederne har her hidtil fulgt den praksis, at det først er muligt at få adgang til genoptagelse og ændring af en tidligere afgørelse herom, når der foreligger en ”endelig” afgørelse, og dermed altså i dette tilfælde en endelig afgørelse fra domstolene. Det kan formentligt roligt lægges til grund, at der vil gå ”en rum tid”, før en sådan endelig afgørelse fremkommer.

Hvad er næringsejendomme

Beskatningen af fortjeneste ved salg af fast ejendom sker efter to forskellige regelsæt. Der sondres her mellem på den ene side tilfælde, hvor ejendommen er anskaffet af ejeren som led i næring, dvs. med henblik på videresalg, og på den anden side ”alle andre ejendomme”, som beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, jf. den tidligere artikel ”Næringsejendomme og anlægsejendomme behandles skattemæssigt forskelligt”.

Ejendommens karakter er som udgangspunkt uden betydning for, hvilket af de to regelsæt en konkret ejendom er omfattet af.

Har en sommerhustømrer købt en grund og opført et sommerhus med henblik på videresalg med fortjeneste, anses ejendommen som det meget klare udgangspunkt for erhvervet af tømrermesteren som led i hans næring (erhverv). Hans fortjeneste ved salget skal følgelig beskattes som næringsindkomst. Købes sommerhuset af en privatperson med henblik på anvendelse som sommerhus, og anvendes sommerhuset på denne måde til private formål, anses sommerhuset som et anlægsaktiv, og en avance skal beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven. En fortjeneste vil være skattefri, hvis betingelserne i ”sommerhus-reglen” i øvrigt er opfyldt.

Næring forudsætter videreslagshensigt. En ejendom er ikke en næringsejendom blot fordi ejendommen anvendes i ejerens erhvervsvirksomhed. Murermesterens værksted udgør ganske vist en del af ejerens erhvervsvirksomhed, men værkstedet er ikke købt med henblik på videresalg og er derfor en anlægsaktiv og ikke et næringsaktiv.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

Selv om en fortjeneste ved salg af en konkret fast ejendom er skattepligtig, uanset hvilket regelsæt ejendommen er omfattet af, kan der efter omstændighederne være stor forskel på avancebeskatningen efter de to regelsæt.

Én af forskellene består i selve opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste. Således skal der for ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven ved avanceopgørelsen foretages kontantomregning af købesum og salgssum. Avanceopgørelsen for næringsjendomme er derimod baseret på nominelle værdier. Hertil kommer en række andre forskelle.

Skatterådets afgørelser om værdiansættelse af næringsjendomme

Muligheden for at anvende +/- 15 pct.'-reglen ved generationsskifte af næringsjendomme kan i sagens natur have væsentlig økonomisk betydning for næringsdrivende med en omfattende ejendomsportefølje.

I 2018 traf Skatterådet to afgørelser⁽³⁾ vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt værdiansættelsescirkulæret - og herunder altså +/- 15 pct.'-reglen - omfatter ejendomme erhvervet som led i næring. Skatterådet besvarede dette spørgsmål benægtende, dvs. at næringsjendomme efter rådets opfattelse ikke var omfattet af cirkulæret.

Skattestyrelsen pegede dengang i sin indstilling til Skatterådet i de to sager på en række bestemmelser i værdiansættelsescirkulæret, som efter styrelsens opfattelse førte frem til, at det ikke havde været hensigten, at værdiansættelsescirkulæret skulle omfatte næringsjendomme. Cirkulærets bestemmelser om kontantomregning af de anvendte værdier fik her en central betydning:

Skattestyrelsen fremhævede således bl.a.:

- At der efter cirkulærets pkt. 5 skal ske en *omregning* af den *nominelle* værdi, der er ansat i gaveanmeldelsen, til en *kontantværdi*. Denne omregning sker ved at

³⁾ SKM2018.375.SR og SKM2018.378.SR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

kursregulere hver enkelt gældspost, der indgår i parternes værdiansættelse.

- At den opgjorte *kontantværdi* efter cirkulærets pkt. 6 skal sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, omvurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4A eller årsregulering efter vurderingslovens § 2 A. Hvis parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af gaveafgiften, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.
- At der skal ske kontantomregning følger også af de eksempler, der er givet i bilaget til værdiansættelsescirkulæret, hvori der nævnes fire eksempler – et med et enfamilieshus og tre med landbrugsejendomme.
- At værdiansættelsescirkulærets pkt. 10 henviser til, at den skatte- og afgiftsmæssige værdi efter cirkulæret betragtes som afståelsessum for giveren og anskaffelsessum for gavemodtager i forbindelse med beskatning efter *ejendomsavancebeskatningsloven*, og
- At næringsejendomme ikke er omfattet af *ejendomsavancebeskatningsloven*. Beskatning sker her efter statskattelovens § 4 på grundlag af de *nominelle* værdier.

Med henvisning til, at værdiansættelsescirkulæret forudsatte anvendelse af kontante værdier, at der efter *ejendomsavancebeskatningsloven* anvendes kontantværdier, mens der for så vidt angår næringsejendomme anvendes nominelle værdier, og at *ejendomsavancebeskatningslovens* § 1 ikke omfatter næringsejendomme, udelukkede dette efter Skattestyrelsens opfattelse en anvendelse af værdiansættelsescirkulæret for så vidt angår næringsejendomme.

Denne indstilling blev tiltrådt af Skatterådet.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

Landsskatterettens afgørelse af 16. december 2021

Spørgsmålet om, hvorvidt næringsejendomme kan anses for omfattet af værdiansættelses-cirkulæret, blev rejst på ny i en sag afgjort af Landsskatteretten den 16. dec. 2021.

Under Landsskatterettens behandling af sagen anførte *Skattestyrelsen* en række synspunkter, herunder særligt de ovenfor anførte synspunkter til støtte for, at værdiansættelses-cirkulæret ikke omfattede næringsejendomme.

Videre gjorde Skattestyrelsen gældende, at det ved en højesteretsdom fra 2016⁽⁴⁾ var fastslået, at der ikke eksisterede en fast praksis for anvendelse af værdiansættelses-cirkulæret.

Skatteyderen anførte heroverfor - summarisk gengivet - bl.a., at værdiansættelses-cirkulæret selv angiver sit anvendelsesområde i titlen ”..om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning” hvorfor værdiansættelses-cirkulæret må omfatte alle ejendomme.

Dernæst, at værdiansættelses-cirkulæret gælder for enhver overdragelse indenfor bo- og gaveafgiftskredsen, og videre, at der ikke er hjemmel til at afskære anvendelsen af cirkulæret under hensyntagen til den nærmere avancebeskatning af overdrageren.

For så vidt angår værdiansættelses-cirkulæret anvendelse af et kontantprincip anførte skatteyderen, at der blot er tale om en beregningsteknisk metode, som intet viser om værdiansættelses-cirkulærets anvendelsesområde.

Endelig henviste skatteyderen til, at der ikke i sagen forelå ”særlige omstændigheder”, der udelukkede anvendelsen af værdiansættelses-cirkulæret.

4) SKM2016.279.HR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

Landsskatterettens afgørelse og begrundelse

Ved Landsskatteretten fik skatteyderen medhold i, at værdiansættelsescirkulæret kan anvendes på faste ejendomme i almindelighed og dermed også næringsejendomme.

Landsskatteretten lagde i denne forbindelse vægt på, at værdiansættelsescirkulæret med visse ændringer bygger videre på tidligere årtiers administrative retningslinjer vedrørende værdiansættelse af fast ejendom, og at ingen af disse retningslinjer har indeholdt bestemmelser om, at visse former for ejendomme ikke var omfattet af retningslinjerne. Landsretten henviste i præmisser her nærmere til ”Meddelelser fra Skattedepartementet nr. 36 af april 1976 eller tidligere meddelelser.

Landsskatteretten fandt videre, at omberegningsreglen i værdiansættelsescirkulærets pkt. 5 og 6 til kontantværdier udelukkende er af teknisk karakter, således at der kan etableres et sammenligningsgrundlag mellem den faktiske overdragelsesværdi og den offentlige ejendomsværdi. På samme måde fandt Landsskatteretten ikke holdepunkter for, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 10 i sig selv skulle afgrænse værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde.

Skatterådets bindende svar fra 2018 kunne efter Landsskatterettens opfattelse ikke ændre ved vurderingen heraf.

På denne baggrund fandt Landsskatteretten, at værdiansættelsescirkulæret kan anvendes, når der er tale om værdiansættelse af næringsejendomme.

Kommentar

Man kan undre sig over, at der skulle gå 36 år (fra værdiansættelsescirkulæret blev udstedt i 1982 til Skatterådets afgørelse i 2018), da generationsskifte af næringsejendomme givetvis er sket hyppigt i denne meget lange årrække.

Det ligger ikke fjernt at antage, at ikke alene mange rådgivere uden nærmere overvejelse

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

har antaget, at værdiansættelsescirkulæret også omfattede ejendomme erhvervet som led i næring, men at også skattemyndighederne et langt stykke af vejen havde samme opfattelse i den første tid efter værdiansættelsescirkulæret blev udstedt.⁽⁵⁾

Dette skal formentligt ses i lyset af, at principperne i værdiansættelsescirkulæret i de første år efter cirkulærets udstedelse i 1982 blev anvendt langt ud over værdiansættelsescirkulærets ordlyd. Eksempelvis fandt cirkulæret anvendelse i forbindelse med overdragelse af fast ejendom mellem selskaber og hovedaktionærer, se nærmere artiklen ”Er værdiansættelsescirkulæret under pres” på Vidensportalen V.dk.⁽⁶⁾

I den nu trufne afgørelse af 16. december 2021 fra Landsskatteretten anførte skatteyderens repræsentant herom, at Skattestyrelsen havde sjustet og ikke gjort sig den ulejlighed at undersøge, hvorvidt der tidligere var truffet afgørelser om, hvorvidt værdiansættelsescirkulæret omfattede næringsejendomme. Skatteyderen henviste i den forbindelse til en ikke-offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten⁽⁷⁾, som Skattestyrelsen angiveligt havde overset og da også i tilknytning til indstillingen til Skatterådet i 2018.

Hertil bemærkes, at den omhandlede afgørelse efter min bedste opfattelse slet ikke omhandler nærværende problemstilling, og som anført af Skattestyrelsen forekommer begrebet ”værdiansættelsescirkulæret” end ikke i denne afgørelse.

Mere om konsekvenser af afgørelsen

Som nævnt indledningsvis må det antages, at der efter Landsskatterettens kendelse vil være grundlag for en ændret beskatning af generationsskifte i tilfælde, hvor skatteyderen

⁵⁾ Jf. herved, at skatteyderen i den ene af de to sager afgjort af Skatterådet i 2018 henviste til en ikke offentliggjort besvarelse fra Skattestyrelsen, hvorefter næringsejendomme var omfattet af værdiansættelsescirkulæret.

⁶⁾ I 1983 fremgik således af Ligningsvejledningen at *princippet* i værdiansættelsescirkulæret også fandt anvendelse for så vidt angår overdragelse mellem selskab og aktionær. Det blev således anført: ”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.” jf. Ligningsvejledningen 1983, Selskaber, afsnit SC 1.2.5.3, s. 71.

⁷⁾ Landsskatterettens kendelse af 15. marts 2011, jr. nr. 10-01075

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 12. april 2022.

hidtil er nægtet adgang til at anvende værdiansættelsescirkulæret, hvis nævnte kendelse ikke omstødes ved domstolene.

Der opstår imidlertid det særlige problem, at skatteyderen formentligt i mange tilfælde har fået en sagkyndig vurdering, efter det er konstateret, at værdiansættelsescirkulæret efter Skatterådets afgørelse ikke kunne finde anvendelse. Dermed er der fremkommet en ”særlig omstændighed”, som i sig selv udelukker anvendelse af værdiansættelsescirkulæret.

Hertil kommer en anden problemstilling: Skattesagen drejede sig om 2019. Skatteministeriet ændrede i 2021 værdiansættelsescirkulærets bestemmelser om værdiansættelse af fast ejendom. Der er ikke i dette ændringscirkulære taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt dette (nye) cirkulære omfatter næringsejendomme. Cirkulæret er udstedt på grundlag af den daværende retsstilling, dvs. Skatterådets to afgørelser fra 2018, hvorefter næringsejendomme ikke var omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Det er derfor ikke uden videre givet, at de nye bestemmelser i henhold til ændringscirkulæret om værdiansættelse af fast ejendom i ændringscirkulæret omfatter næringsejendomme.

— o —