

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

”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 arveudlæg og gaveoverdragelser indenfor den afgiftspligtige personkreds har meget stor praktisk betydning. Der er tale om en tilbagevendende problemstilling, som mange skatteydere møder på et tidspunkt i livet, og som ofte vedrører en betydelig del af den enkelte families formue.

Skatter og afgifter i forbindelse med et generationsskifte af en fast ejendom beregnes på grundlag af ejendommens værdi på overdragelsestidspunktet. Værdiansættelsen på dette tidspunkt er derfor afgørende for det samlede skatte- og afgiftstilsvar udløst ved generationsskiftet.

Værdiansættelsecirkulæret

Det principielle udgangspunkt for værdiansættelsen er ejendommens handelsværdi, dvs. det beløb, som ejendommen vil kunne indbringe ved et salg i fri handel.

Med værdiansættelsecirkulæret, og herunder +/- 15 pct.’-reglen, har det som udgangspunkt været muligt at fastsætte overdragelsessummen for en fast ejendom ved et generationsskifte indenfor cirkulærets anvendelsesområde til et beløb svarende til den seneste bekendtgjorte offentlige vurdering med et tillæg eller fradrag på 15 pct.

Værdiansættelsecirkulæret har siden cirkulærets udstedelse i 1982 spillet en helt central rolle ved ligningen af transaktioner mellem nærtstående om fast ejendom indenfor cir-

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

kulærets anvendelsesområde, og har som sådant haft vidtrækkende økonomisk betydning.

Værdiansættelsescirkulæret gælder fortsat, men fremadrettet med visse ændringer, idet cirkulærets bestemmelser om netop værdiansættelse af fast ejendom er ændret ved et nyt cirkulære fra september 2021.⁽¹⁾ Ændringen indebærer bl.a. en videreførelse af grundprincippet i +/-15 pct.'-reglen, men således at der er tale om en +/- 20 pct.'-regel. Denne ændring er trådt i kraft, men har først virkning for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af ejendommen er meddelt ejeren en vurdering af ejendommen efter de nye vurderingsregler.

I det følgende anvendes betegnelsen ”+/-15 pct.'-reglen” eller ”værdiansættelsescirkulæret.”

Hvornår gælder værdiansættelsescirkulæret

Indenfor cirkulærets anvendelsesområde har borgeren som udgangspunkt et retskrav på at anvende cirkulærets retningslinjer om værdiansættelsen af fast ejendom, dvs. i første række +/-15 pct.'-reglen.

Afgrænsningen af cirkulærets anvendelsesområde har derfor påkaldt sig betydelig interesse, og herunder i første række afgrænsningen af, hvilke forhold, som indebærer, at parterne er afskåret fra at anvende +/-15 pct.'-reglen.

Det gælder i særdeleshed i forhold til det skønsprægede begreb ”**særlige omstændigheder**”, som med Højesterets kendelse fra 2016⁽²⁾ blev genoplivet som en betegnelse for omstændigheder, som fører til, at parterne er afskåret fra at påberåbe sig den i værdiansættelsescirkulærets angivne prissætning.

Ved to landsretsdomme fra 2021 er fastslået, at der gælder samme regler ved gaveover-

¹⁾ Cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021

²⁾ SKM2016.279.HR

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

dragelse og ved arveovergang, og dermed også samme regler i henseende til, hvornår der foreligger ”særlige omstændigheder”.

Det er i domspraksis fastslået, at ”særlige omstændigheder”, som udelukker anvendelse af værdiansættelsescirkulæret, eksempelvis kan være en forudgående vurdering eller et købstilbud fra en fremmed. Et andet eksempel er belåning i forbindelse med generati-onsskiftet, hvor kreditforeningens vurdering af ejendommen afviger væsentligt fra vær-dien efter +/- 15 pct.’-reglen i kombination med en skævdeling mellem flere arvinger eller gavemodtagere som kompensation for en ”rabat” efter +/- 15 pct.’-reglen.⁽³⁾

I en Højesteretsdom fra 2021⁽⁴⁾ blev dog fastslået, at selve det forhold, at det generelle prisniveau er steget og kan give grundlag for at antage, at ejendommens handelsværdi er væsentligt større end seneste ejendomsvurdering, *ikke* afskærer borgeren fra at anvende denne seneste ejendomsvurdering ved overdragelse til barnet. Kun tilstedeværelse af konkrete ”særlige omstændigheder”, der knytter sig til den konkrete ejendom, kan være til hinder for at anvende værdiansættelsescirkulæret.

”Særlige omstændigheder” – ejertid og prisforskel

I en vigtig landsretsdom fra 2022⁽⁵⁾ blev siden fastslået, at køb med en hurtig efterføl-gende overdragelse til et barn og med en betydelig prisforskel er en ”særlig omstændig-hed”.

I denne sag havde en morfader købt en ejendom for ca. 62 mio. kr., som han efter blot 3 måneders ejertid overdrog til 2 børn og 2 børnebørn for omkring det halve, dvs. for ca. 32 mio. kr. Prisen på de 32 mio. kr. var fastsat efter +/- 15 pct.’-reglen.

Med henvisning til den korte ejertid og den store prisforskel tilkendegav Østre Landsret

³⁾ Skatterådet har i 18 afgørelser fra september 2021 lagt til grund, at særlige omstændigheder kunne være til stede *alene* som følge af væsentlige afvigelser mellem overdragelsesprisen og kreditforenin-gens vurdering eller som følge af gaver eller arveforskud til andre arvinger, jf. nedenfor.

⁴⁾ SKM2021.267.HR.

⁵⁾ SKM2022.3.ØLR

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

i denne sag, at der var tale om ”særlige omstændigheder”. Overdragelsesprisen ved salget til børn og børnebørn kunne derfor ikke fastsættes efter +/- 15 pct.’-reglen, men skulle fastsættes til købsprisen på ca. 62 mio. kr.

Det bemærkes, at hvis prisen fastsat efter +/- 15 pct.’-reglen var blevet anerkendt af Østre Landsret, ville transaktionen ikke alene have medført en betydelig reduktion af gaveafgiften for børn og børnebørn, men ville også have affødt et skattemæssigt kunstigt tab hos morfaderen på ca. 30 mio. kr., som han kunne have brugt til modregning i fortjeneste ved salg af andre ejendomme – altså en betydelig skattemæssig besparelse.

Skatterådets 18 afgørelser om, hvornår der foreligger ”særlige omstændigheder”

Med henblik på at få nærmere afklaret, hvornår der foreligger ”særlige omstændigheder”, fik Skatterådet den 1. og den 28. september 2021 forelagt 18 konkrete sager om anvendelse af +/- 15 pct.’-reglen ved overdragelse af en fast ejendom fra forældre til børn.⁽⁶⁾

De 18 sager vedrørte særligt tilfælde, hvor spørgsmålet var, om givne kombinationer af **ejertid** og **prisforskel** (forskellen mellem forældrenes købesum og overdragelsessummen til børnene) medførte, at der forelå ”særlige omstændigheder” – og altså udelukkede, at familien kunne anvende +/- 15 pct.’-reglen. Skatterådets afgørelser i de 18 sager blev offentliggjort i perioden 30. september 2021 – 14. oktober 2021.

Med de 18 afgørelser tilkendegav Skatterådet også, at hvor en belåning af en ejendom ved overdragelse til børnene var baseret på en væsentlig højere sagkyndig vurdering end den aftalte overdragelsessum, kunne dette være en ”særlig omstændighed”. Det samme gjaldt efter Skatterådets opfattelse også, hvor andre børn / arvinger i familien modtager gaver eller arv, når sådanne dispositioner peger i retning af, at nogle børn / arvinger skal kompenseres, fordi et andet barn / arving har fået overdraget en ejendom til en lav pris efter +/- 15 pct.’-reglen

⁶⁾ ref. som SKM2021.492.SR – SKM2021.503.SR samt SKM2021.529.SR – SKM2021.534.SR.

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

Udkast til styresignal

På baggrund af den praksis, som Skatterådet fastlagde med de 18 afgørelser, har Skattestyrelsen udarbejdet et udkast til et styresignal (cirkulære) vedrørende spørgsmålet om, hvornår der foreligger ”særlige omstændigheder”. Udkastet til styresignal er nærmere omtalt i disse spalter den 14. maj 2022.

De holdepunkter, der kan føre frem til, at der foreligger ”særlige omstændigheder”, er særligt kort ejertid og stor prisforskel. Ifølge styresignalet ”knækker” kurven ved 3 års ejertid, således at forstå, at efter 3 års ejertid accepteres væsentligt større prisdifferencer end ved en ejertid på mindre end 3 år.

Det må antages, at når det foreliggende udkast til styresignal er vedtaget og offentliggjort som sådant, vil der næppe være grundlag for tvivl om, hvorvidt der ved en overdragelse til børn vil foreligge ”særlige omstændigheder”, som udelukker anvendelse af værdiansættelsescirkulæret, herunder +/- 15 pct.-reglen.

Overdragelser i tiden forud for styresignalet ikrafttræden

Blandt rådgivere er der i dag tvivl om, hvorvidt Skattestyrelsen kan anvende den praksis, som blev fastlagt med de nævnte 18 afgørelser fra Skatterådet, i perioden frem til det tidspunkt, hvor styresignalet træder i kraft.

Overdragelser i tiden forud for Skatterådets 18 afgørelser

Spørgsmålet er videre, hvad der gælder for overdragelser foretaget forud for offentliggørelsen af Skatterådets 18 afgørelser fra september 2021 (offentliggjort i perioden 30. september 2021 – 14. oktober 2021).

En ny afgørelse fra Landsskatteretten af 3. maj 2022⁽⁷⁾ peger i retning af, at retsstillingen efter Landsskatterettens opfattelse er uændret vedrørende generationsskifter foreta-

⁷⁾ Jr. nr. 20-0106136

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

get i perioden frem til offentliggørelsen af Skatterådets 18 afgørelser, og måske endda uændret frem til det tidspunkt, hvor det kommende styresignal offentliggøres.

Landsskatterettens afgørelse af 3. maj 2022

Landsskatteretten afgørelse af 3. maj 2022 drejer sig om overdragelse af en lejlighed fra en moder til en søn. Moderen havde erhvervet ejendommen ved købsaftale af 20. november 2018 for 3.850.000 kr. med overtagelse den 1. januar 2019. Ved en købsaftale af 24. marts 2020, dvs. 1 år og 4 måneder senere, overdrog moderen ejendommen til sønnen for 1.950.000 kr. Sønnen havde siden den 1. august 2019 haft bopæl på adressen.

Skattestyrelsen anmodede den 11. juni 2020 Vurderingsstyrelsen om en udtalelse om handelsværdien af ejendommen på overdragelsestidspunktet den 24. marts 2020. Efter Vurderingsstyrelsens opfattelse havde ejendommen i marts 2020 en værdi på 3.950.000 kr. Skattestyrelsen tilsidesatte herefter den anvendte overdragelsessum på 1.950.000 kr. og fastsatte i stedet overdragelsessummen til 3.950.000 kr.

Sønnens advokat klagede over afgørelsen til Landsskatteretten, og henviste i en særdeles grundig procedure bl.a. til, at han kunne støtte ret på praksis, som denne fremgik af Juridisk Vejledning i 2020 - og at det ikke fremgik af vejledningen, at det ved overdragelser i levende live var muligt at fravige +/- 15 pct.-reglen ved "særlige omstændigheder".

Sønnen anførte dernæst om selve prissætningen, at ejendomsmarkedet netop på overdragelsestidspunktet, den 24. marts 2020, var præget af stor usikkerhed som følge af covid-19-krisen, og at der på dette tidspunkt var en forventning om betydelige prisfald. De senere indtrådte prisstigninger sås således først hen over sommeren 2020. På samme grundlag havde moderen umiddelbart efter salget af den her omhandlede lejlighed købt en tilsvarende nablejlighed med et afslag på ca. 500.000 kr.

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

Landsskatterettens afgørelse

Ved Landsskatterettens kendelse af 3. maj 2022 fik sønnen medhold i, at lejligheden ved overdragelsen i marts 2020 kunne værdiansættes til den i familien aftalte købesum på 1.950.000 kr.

Efter en indledende omtale af retsgrundlaget⁸⁾ i sagen anførte Landsskatteretten i præmisserne for kendelsen bl.a., at:

Det forhold, at klagerens mor erhvervede ejendommen ét år og fire måneder forud for overdragelsen til klageren for 3.850.000 kr. anses i det foreliggende tilfælde, ikke for at være en særlig omstændighed, der kan medføre, at hovedreglen i værdiansættelsescirkulæret fraviges. Landsskatteretten bemærker, at udgangspunktet må være, at fravigelse kun kan ske som en absolut undtagelse. Landsskatteretten har lagt vægt på den tid, der er gået mellem købet og salget, den usikkerhed, der var knyttet til værdiansættelsen af ejerlejligheden i den pågældende periode og til den nominelle størrelse af differencen mellem købs- og salgsprisen. Forholdene findes ikke at være sammenlignelige med forholdene i SKM2021.345.VLR og SKM2022.3.ØLR. SKM2021.345.VLR er i øvrigt indbragt for Højesteret og således ikke endelig afgjort.

I forlængelse heraf finder Landsskatteretten, at ejendommen ved gaveoverdragelsen til klageren skal værdiansættes til 1.950.000 kr.”

Kommentar til kendelsen

Kendelsen påkalder sig betydelig interesse, da grundsynspunktet i Landsskatterettens afgørelse er, at en blot afvigelse mellem sælgers anskaffelsessum og den aftalte købesum (afståelsessum) ved overdragelse til en person indenfor den gaveafgiftspligtige personkreds kun som en ”absolut undtagelse” kan anses som en ”særlig omstændighed”.

⁸⁾ Herunder dommene SKM2016.279.HR, SKM2021.267.HR, SKM2021.345.VLR og SKM2022.3.ØLR.

Jyllands-Posten, offentliggjort d. 30. august 2022

Kendelsen harmonerer således ikke med den – i forhold til den konkrete sag *efterfølgende* - linje, som blev lagt med Skatterådets 18 afgørelser fra efteråret 2021, herunder særligt afgørelserne ref. i SKM2021.502.SR, som nævnt ovenfor, hvor ejertiden var 2 år og 2 måneder, og prisforskellen 57 pct. I denne her omtalte sag, jf. ovenfor, var prisforskellen mere end 100 pct.

Landsskatterettens afsluttende bemærkning, hvorefter ”SKM2021.345.VLR er i øvrigt indbragt for Højesteret og således ikke endelig afgjort.” taler ind i den tilbagevendende problemstilling om, hvorvidt Skattestyrelsen henholdsvis Landsskatteretten ved vurderingen af en konkret sag kan undlade følge trin højere afgørelser af betydning for retstil-lingen i den konkrete sag med henvisning til, at der endnu ikke foreligger en endelig trin højere afgørelse.

En yderligere sag

Landsskatteretten har sidenhen, den 2. juni 2022⁹⁾, truffet en yderligere afgørelse på området, som vedrører et køb af tredjemand i maj 2018 og et efterfølgende salg til et barn i maj 2019.

Uanset at prisforskellen i denne sag var på blot 28 pct., nåede to af Landsskatterettens tre dommere frem til, at der forelå ”særlige omstændigheder”. Landsskatteretten stadfæ- stede herefter Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter ejendommen ved salget til barnet blev værdiansat til samme beløb som forældrens købesum i 2018.

Ifølge det for mig oplyste, er der et større antal sager på vej fra Landsskatteretten, her- under flere med samme resultat som ovenfor. Der vil blive fulgt op herpå i løbet af ef- teråret.

— o —

9) Jr. nr. 20-0107577