

Nyeste udvalgt praksis med betydning for værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse indenfor interessefællesskaber

Skrevet af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

I denne artikel behandles spørgsmålet om, hvorvidt skatteyder kan støtte ret på den offentlige ejendomsvurdering ved værdiansættelse af fast ejendom i forbindelse med overdragelse indenfor interessefællesskaber

Værdiansættelse af fast ejendom ses fortsat at skabe usikkerhed, når overdragelsen finder sted mellem interesseforbundne parter. Som følge heraf rejser skattemyndighederne stadig sager, hvor den af parterne anvendte værdi anfægtes med deraf følgende beskatning.

Afhængig af, hvilken personkreds der er tale om, kan der være hjælp at hente i forhold til værdiansættelsen af en fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter i henholdsvis pkt. 6, 2. pkt. i værdiansættelsescirkulære nr. 185 af 17. november 1982, dvs. 15%-reglen, og Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.B.3.5.4.3.

Landsskatteretten har den 28. september 2018 ved afgørelse offentliggjort som [SKM2018.551.LSR](#) truffet beslutning om, at den såkaldte 15%-regel fortsat udgør udgangspunktet for værdiansættelsen af en fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen. Afgørelsen er efterfølgende indbragt for domstolene på Skatteministeriets initiativ.

Tilsvarende har Højesteret nu ved dom af den 4. januar 2019 ([BS-13444/2018](#)) – med betydning for forståelsen af Den Juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.B.3.5.4.3 – fastslået, at der udenfor værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde er en videre adgang til korrektion af den anvendte overdragelsespris.

I denne artikel behandles spørgsmålet om, hvornår en skatteyder i henhold til

værdiansættelsescirkulæret og Den juridiske vejledning kan støtte ret på den seneste offentlige ejendomsvurdering som grundlag for værdiansættelsen ved overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter. Dette med afsæt i den seneste praksis fra henholdsvis Landsskatteretten og Højesteret.

Værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen, herunder Landsskatterettens afgørelse offentliggjort som SKM2018.551.LSR

Indenfor gaveafgiftskredsen, dvs. den nærmeste familie i henhold til boafgiftslovens § 22, vil parterne kunne hente hjælp i værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af fast ejendom. Det er herefter udgangspunktet, at det er værdien i handel ogandel, som skal danne grundlag for fastsættelsen af overdragelsesprisen, jf. pkt. 2 og 4 i værdiansættelsescirkulæret. I værdiansættelsescirkulæret forefindes herudover en række regler, som skal bidrage til en afklaring af, om parterne har overdraget en fast ejendom til værdien i netop handel ogandel.

Den ofte aktuelle +/- 15%-regel findes i pkt. 6, 2. pkt. i værdiansættelsescirkulæret, der har følgende ordlyd:

"Hvis 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. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.”

Spørgsmålet om, hvorvidt der kan støttes ret på værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. pkt., har været forelagt til bedømmelse for Højesteret i en sag omhandlende spørgsmålet om arvingers adgang til at støtte ret på 15%-reglen, jf. [SKM2016.279.HR](#). Højesteret udtalte i denne sag, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15%-reglen, medmindre der foreligger *”særlige omstændigheder.”*

Højesteret præciserede ikke nærmere, hvornår der foreligger sådanne *”særlige omstændigheder”*, hvorfor det er op til fremtidig praksis at fastlægge dette nærmere.

Landsskatteretten har efterfølgende med afgørelsen offentliggjort i [SKM2018.551.LSR](#) sendt et klart signal om, at 15%-reglen – og således den seneste offentlige ejendomsvurdering – fortsat udgør det overvejende udgangspunkt for værdiansættelsen af en fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen.

Faktum i sagen var kort beskrevet, at købesummen i en gaveaftale af den 17. december 2015 var ansat til kr. 32.300.000, baseret på den offentlige ejendomsvurdering for 2014 – dvs. 38.000.000 kr. – minus 15%. Ejendommen blev overtaget af gavemodtagerne – dvs. børn/børnebørn – den 18. december 2015. Skatteyderen havde forudgående ved købsaftale, underskrevet af ham som køber den 11. september 2015 og et interessentskab som sælger den 16. september 2015, erhvervet den omhandlede ejendom af interessentskabet med den 15. december 2015 som overtagelsesdato. Ifølge købsaftalen udgjorde den kontantomregnede overdragelsessum kr. 61.750.000. I henhold til

ejendommens årsregnskab – for perioden 15. december 2015 til 18. december 2015 – udgjorde årets resultat for ejendommen minus kr. 29.966.838. Klagerens personlige formueopgørelse og skattemæssige opgørelse for 2015 udviste ligeledes tab på ejendommen på kr. 29.982.160, som fuldt ud blev modregnet i ejendomsavancen ved salg af en anden ejendom i samme år. Avancen ved salget udgjorde kr. 122.855.975.

Uanset den tætte tidsmæssige sammenhæng mellem købet af ejendommen for kontant kr. 61.750.000 den 16. september 2015 og gaveoverdragelsen den 17. december 2015 accepterede Landsskatteretten, at man kunne anvende den senest offentliggjorte ejendomsvurdering minus 15%, som var fra 2014, og dermed gaveoverdrage ejendommen for kr. 32.300.000. Landsskatteretten fandt desuden, at det var uden betydning for muligheden for at anvende den senest offentliggjorte ejendomsvurdering minus 15%, at udarbejdelsen af nye ejendomsvurderinger havde været suspenderet.

Landsskatteretten anførte således følgende: *”Landsskatteretten finder, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der ligger indenfor de i cirkulæret angivne retningslinjer, uanset at ejendommen er handlet til en højere værdi end den seneste offentlige ejendomsvurdering minus 15 %, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.*

Landsskatteretten finder ikke, at det kan anses som en særlig omstændighed, at ejendomsvurderingerne, som et led i regeringens udspil til genopretning af de offentlige ejendomsvurderinger, er suspenderet.

Handelsværdien ved overdragelse af klagerens ejendom til børn og børnebørn kan derfor ske efter værdiansættelsescirkulæret og udgør herefter det af parterne aftalte beløb på 38.000.000 kr. minus 15 pct.”

Landsskatterettens afgørelse synes umiddelbart at være vidtgående i forhold til, at skatteyder kan støtte ret på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering minus 15%. Det kan oplyses, at Skatteministeriet har indbragt sagen for domstolene.

Højesterets dom offentliggjort i [SKM2016.279.HR](#) og Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i [SKM2018.551.LSR](#) kan således tages til indtægt for, at den såkaldte 15%-regel fortsat udgør udgangspunktet for værdiansættelsen af en fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen. Dette således, at der ikke for skattemyndighederne er en umiddelbar fri adgang til at fravige en værdiansættelse foretaget efter 15%-reglen. Alene ved de overdragelser af fast ejendom, hvor der forefindes "*særlige omstændigheder*", er der grundlag for at fravige dette udgangspunkt.

Det må for indeværende fortsat anses for et relativt åbent spørgsmål, hvornår der foreligger sådanne "*særlige omstændigheder*". Dette må dog som udgangspunkt antages at omfatte tilfælde, hvor:

- Ejendommen er blevet vurderet, herunder af et realkreditinstitut.
- Ejendommen er handlet kort tid før eller efter med tredjemand i forhold til værdiansættelsestidspunktet.
- Den fastsatte værdi af ejendommen i en boopgørelse er mindre end den værdi, som arvingerne reelt anvender i bodelingen.

Kommende praksis må forventes at bidrage med en nærmere afklaring af, hvornår der foreligger særlige omstændigheder, herunder afdække om der er forskel på den situation, hvor der er tale om overdragelse ved arv eller i levende live.

Som allerede anført er [SKM2018.551.LSR](#) indbragt for domstolene på Skatteministeriets initiativ, hvorfor der er grundlag for at følge retsudviklingen på dette område.

Værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom udenfor gaveafgiftskredsen, herunder Højesterets dom af den 4. januar 2019

En typisk overdragelsessituation, der giver anledning til tvivl om værdiansættelsen udenfor gaveafgiftskredsen men indenfor et interessefællesskab, er en overdragelse af fast ejendom mellem hovedaktionær og selskab. Ved overdragelse af fast ejendom mellem sådanne interesseforbundne parter udenfor værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde er der hjælp at hente i forhold til værdiansættelsen i Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.B.3.5.4.3 "Fast ejendom". Fra og med Den juridiske vejledning 2014-2 fremgår herom følgende afsnit:

"Den senest offentliggjorte ejendomsvurdering kan kun anvendes som overdragelsespris, hvis den giver et retvisende udtryk for handelsværdien." (vores understregning)

Endvidere anføres det i forlængelse heraf, at ved bedømmelsen af, om en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan der efter administrativ praksis som udgangspunkt lægges vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, men skattemyndighederne er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget.

Ved den af Højesteret afsagte dom af den 4. januar 2019 ([BS-13444/2018](#)) er det nu fastslået, at skattemyndighederne herved har en videre adgang til korrektion af overdragelsesprisen end tilfældet for overdragelser mellem parter indenfor gaveafgiftskredsen.

Sagen omhandlede helt overordnet spørgsmålet om, hvorvidt et selskab, der ønskede at overdrage et sommerhus til selskabets hovedanpartshaver, kunne anvende den senest offentliggjorte ejendomsvurdering med fradrag for værdien af en tinglyst

deklaration som overdragelsespris – dvs. 5 mio. kr. – eller om overdragelsesprisen skulle fastsættes til en af SKAT Ejendomsvurderingen skønnet handelsværdi – dvs. 10 mio. kr. Forud for sagens behandling i Højesteret havde Østre Landsret fastslået, at der efter administrativ praksis som udgangspunkt skal lægges vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, når det skal vurderes, om et salg, i den pågældende sag af et sommerhus til en pris på 5 mio.kr., vil være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, men at skattemyndighederne omvendt ikke er bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget.

Østre Landsret konstaterede herudover, at ejendomsvurderingen ikke var baseret på en individuel vurdering af det omhandlede sommerhus, men derimod var baseret på en automatiseret vurdering. Landsretten fandt derfor, at grundlaget for vurderingen dermed i sig selv gjorde det usikkert, om den offentlige ejendomsvurdering var et retvisende udtryk for handelsprisen.

På den baggrund fandt Østre Landsret, at skattemyndighederne havde "... bevist, at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget."

Dette resultat har Højesteret nu stadfæstet med følgende begrundelse:

"Højesteret finder, at den part, der gør gældende, at den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien, har bevisbyrden for dette. Landsskatteretten har i sin afgørelse vurderet, at SKAT ikke havde løftet denne bevisbyrde. Som anført af landsretten indebærer dette ikke, at Landsskatteretten har foretaget en skønsmæssig ansættelse af ejendommens værdi. Sagen angår således også for Højesteret i første række, om Skatteministeriet har løftet bevisbyrden for, at den offentlige ejendomsvurdering ikke var retvisende for handelsværdien.

Højesteret tiltræder af de grunde, som landsretten har anført, at Skatteministeriet har godtgjort, at den seneste offentlige ejendomsvurdering for ejendommen Hyllingebjergvej 70 ikke var et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi. Overdragelse af ejendommen til Svend Petersen for 5 mio. kr. var derfor ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Da den offentlige ejendomsvurdering ikke var retvisende, har SKAT været berettiget til skønsmæssigt at ansætte ejendommens handelsværdi. Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn, hvorefter handelsværdien af ejendommen i 2014 var 10 mio. kr. Overdragelse til Svend Petersen til en pris, der er mindre end 10 mio. kr., er således heller ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet." (vores understregning)

Højesteret har herved antageligvis endeligt fastslået, at såfremt skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien, så vil skatteyder ikke kunne støtte ret på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering.

Udenfor værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde er der således en videre adgang til korrektion af overdragelsesprisen. Dette fordi skattemyndighederne – med afsæt i Højesterets seneste dom – kan foretage en korrektion, selvom der ikke foreligger særlige omstændigheder som ellers krævet i tidligere omtalte [SKM2016.279.HR](#), der vedrørte en overdragelsessituation indenfor værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde.

Udenfor værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde synes det således alene afgørende, om skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien af den pågældende

ejendom, samt at der ikke alene er tale om en mindre afvigelse.

Afsluttende bemærkninger

Som det fremgår ovenfor, er der for interesseforbundne parter hjælp at hente ved værdiansættelse af fast ejendom i henholdsvis værdiansættelsescirkulæret og Den juridiske vejledning alt afhængig af, hvilken personkreds der er tale om.

Højesterets dom offentliggjort i [SKM2016.279.HR](#) og Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i [SKM2018.551.LSR](#) kan således tages til indtægt for, at den såkaldte 15%-regel fortsat udgør udgangspunktet for værdiansættelsen af en fast ejendom indenfor gaveafgiftskredsen. Dette således, at der ikke for skattemyndighederne er en umiddelbar fri adgang til at fravige en værdiansættelse foretaget efter 15%-reglen. Alene ved de overdragelser af fast ejendom, hvor der

forefindes *"særlige omstændigheder"*, er der grundlag for at fravige dette udgangspunkt. Udenfor gaveafgiftskredsen er der omvendt med Højesterets dom af den 4. januar 2019 ([BS-13444/2018](#)) antageligvis skabt klarhed om, at skattemyndighederne kan tilsidesætte anvendelsen af den offentlige ejendomsvurdering, hvis det sandsynliggøres, at denne ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien af den pågældende ejendom, samt at der ikke alene er tale om mindre afvigelse.

Kan skattemyndighederne derimod ikke sandsynliggøre, at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering er fejlbehæftet, som kan give anledning til korrektion, kan den offentlige ejendomsvurdering fortsat lægges til grund, jf. eksempelvis Landsskatterettens afgørelse af den 21. november 2017 ([LSR's j.nr. 17-0987868](#)).