

# Værdi af gave ved overdragelse af ejendom

Dato for udgivelse 08 Nov 2018 13:55  
Dato for afgørelse 28 Sep 2018 13:02  
SKM-nummer SKM2018.551.LSR  
Myndighed Landsskatteretten  
Ansvarlig styrelse Skattestyrelsen  
Sagsnummer 17-0708255  
Dokument type Afgørelse  
Emneord Gaveafgift, overdragelse, ejendom, formuegoder, værdiansættelse, markedsværdi

Resumé

Fastsættelse af handelsværdien ved en gaveoverdragelse af en fast ejendom fandtes at kunne ske efter bestemmelserne i værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982) det vil sige til +/- 15 % af den seneste offentliggjorte kontante ejendomsvurdering. Landsskatteretten fandt derfor, at værdiansættelsen skulle ske i overensstemmelse med det af parterne aftalte, hvor handelsværdien var fastsat til 38.000.000 kr. minus 15 %. Landsskatteretten fandt ikke, at det var en særlig omstændighed, der begrundede fravigelse fra denne regel, at ejendomsvurderingerne var suspenderet.

Reference(r)

Boafgiftsloven § 22, § 27  
Statsskatteloven § 4, litra c og § 5, litra b  
Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982  
(værdiansættelsescirkulæret) pkt. 2, pkt. 4, pkt. 6, pkt. 8

Henvisning

Juridisk vejledning, 2015-2, afsnit **C.A.6.2**

Klagepunkt	SKATs afgørelse	Klagerens opfattelse	Landsskatterettens afgørelse
Værdi af gave ved overdragelse af ejendom	29.730.000 kr.	280.000 kr.	280.000 kr.

## Faktiske oplysninger

SKAT modtog den 4. januar 2016 fire gaveanmeldelser samt købsaftale af 17. december 2015, hvori klageren (A) overdrog ejendommen matr. nr. [...], beliggende adresse Y1, by Y1, til B, C, D og E, som er klagerens børn og børnebørn.

Købesummen i aftalen af 17. december 2015 var ansat til 32.300.000 kr., der udgør den offentlige ejendomsvurdering for 2014 (38.000.000 kr.) minus 15 pct. Ejendommen blev overtaget af gavemodtagerne den 18. december 2015.

Det blev oplyst, at der ikke var foretaget forbedringer på ejendommen fra ejendomsvurderingen i 2012 indtil klagerens køb og den efterfølgende overdragelse til børn og børnebørn.

Overdragelsessummen blev berigtiget med et anfordringsgældsbrev, således at debitorerne (de 4 gavemodtagere) hæftede solidarisk for gælden over for kreditor (klageren), mens debitorerne hæftede indbyrdes pro rata, jf. anfordringsgældsbrevet af 17. december 2015.

C hæftede, jf. gavebrev af 17. december 2015, for 16.150.000 kr., B for 10.766.666,67 kr., D og E for 2.691.666,67 kr. hver.

Hver af gavemodtagere modtog 70.000 kr. i gave, der blev modregnet i købesummen, jf. pkt. 9.3 i købsaftalen, jf. gavebrev af 17. december 2015.

Baggrunden for salget var, ifølge repræsentanten, at efterhånden som de otte børnebørn voksede op og blev myndige, skulle de dels overtage deres andel af ejendommen, dels flytte ind i ejendommen, efterhånden som lejlighederne blev ledige. Der var tale om et 'bedsteforældresalg', hvor hensigten var at lave et familiehus, hvor alle børnebørnene kunne få en bolig og bo under samme tag.

Familien har tidligere boet i en lignende familieejendom på adresse Y2 i tre lejligheder for tre generationer.

Klageren har ved købsaftale, underskrevet af ham som køber, den 11. september 2015 og I/S H1 som sælger den 16. september 2015, erhvervet den omhandlede ejendom af I/S H1 med den 15. december 2015 som overtagelsesdato.

Ifølge købsaftalen udgjorde den kontantomregnede overdragelsessum 61.750.000 kr.

I henhold til årsregnskabet for Ejendommen adresse Y1 for regnskabsåret 15. december 2015 til 18. december 2015 udgjorde årets resultat for ejendommen minus 29.966.838 kr.

Klagerens personlige formueopgørelse og skattemæssig opgørelse for 2015 udviste ligeledes tab på ejendommen adresse Y1 på 29.982.160 kr., som fuldt ud blev modregnet i ejendomsavance ved salg af ejendommen beliggende adresse Y3, by Y1 i samme år. Avancen ved salget udgjorde 122.855.975 kr.

Gaveafgift blev iht. gaveanmeldelserne beregnet således:

Anmeldt værdi af gaver	280.000 kr. (70.000 kr. x 4)
Herunder den afgiftsfrie beløb (2015)	242.800 kr. (60.700 kr. x 4)
Afgiftsgrundlag ifølge anmeldelser	37.200 kr. (9.300 kr. x 4)
Afgift heraf	5.580 kr. (1.395 kr. x 4)
Tinglysningsafgift til modregning	2.000 kr. (500 kr. x 4)
Betalt gaveafgift	3.580 kr. (895 kr. x 4)

Klageren har ikke dokumenteret tinglysningsafgiften.

SKAT har beregnet gavernes yderligere værdi med udgangspunkt i, at ejendommens værdi udgjorde købesummen i henhold til aftale med I/S H1, på 61.750.000 kr. minus anfordringsgældsbeholdningen på 32.300.000 kr., i alt 29.450.000 kr.

I alt udgjorde gavernes værdi således 29.730.000 kr. (29.450.000 kr. + 280.000 kr.) som blev fordelt mellem de enkelte gavemodtagere i overensstemmelse med den fordelingsnøgle, der fremgik af gaveanmeldelserne.

C modtog herefter 30.875.000 kr. (1/2-del), hvoraf gave udgjorde 14.795.000 kr.

B modtog herefter 20.583.332 kr. (1/3-del), hvoraf gave udgjorde 9.886.666 kr.

D modtog herefter 5.145.834 kr. (1/12-del), hvoraf gave udgjorde 2.524.167 kr.

E modtog herefter 5.145.834 kr. (1/12-del), hvoraf gave udgjorde 2.524.167 kr.

SKAT har beregnet gaveafgiften:

Gavernes værdi ifølge SKAT	29.730.000 kr. (14.795.000 kr. + 2 x 2.524.167 kr. + 9.886.666 kr.)
Herunder de afgiftsfrie beløb 4 gaver (2015)	-242.800 kr. (60.700 kr. x 4)
Afgiftsgrundlag	29.487.200 kr.
Afgift heraf	4.423.080 kr.

SKAT har oplyst, at tinglysningsafgiften ikke er dokumenteret, hvorfor beløbet ikke er modregnet.

SKAT har herefter opkrævet 4.419.500 kr. i gaveafgift (4.423.080 kr. minus 3.580 kr.).

#### **SKATs afgørelse**

SKAT har forhøjet gaveafgiften ved overdragelse af ejendom med i alt 4.419.500 kr.

Til støtte herfor har SKAT anført:

#### **"Dine bemærkninger til SKATs forslag**

Der er gjort gældende, at SKATs forslag direkte er i modstrid med administrativ praksis fra Landsskatteretten vedrørende overdragelse til familiemedlemmer på gaveafgiftsområdet.

Der påpeges, at på gaveafgiftsområdet er der fast administrativ praksis for, at 15 pct.-reglen kan benyttes, selvom SKATs ejendomsvurdering er fejlbehæftet. Det følger af denne administrative praksis, at SKAT bærer risikoen for, at ejendomsvurderingen er fejlbehæftet. SKAT bærer derfor risikoen for fejlagtige ejendomsvurderinger som følge af SKATs egen beslutning om at suspendere ejendomsvurderingerne.

Der er ligeledes gennemgået afgørelser TfS 1984, 418, **SKM2007.431.LSR** og **SKM2007.890.LSR** samt Skatteministerens svar på spørgsmål 1, 2 og 3 af 30. april 1990, TfS 1990,196 og spørgsmål 325 af 30. juli 2007.

Der fremhæves således, at Skatteministeren som svar på spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007, udtalte at

*Som jeg også tidligere har oplyst er det således korrekt, som anført i artiklen, at reglen kan medføre, at forældre, der overdrager en ejerlejlighed til deres børn, kan realisere et skattemæssigt tab ved overdragelsen. Hertil skal dog bemærkes, at forældrene kun kan fradrage tabet i en fortjeneste, som er skattepligtig i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens regler.*

*Med de stigninger, vi har set ved vurderingen af ejerlejligheder ved den almindelige vurdering pr. 1. oktober 2005, som blev udsendt i marts – april 2006, vil der være bedre overensstemmelse mellem vurderingen og den aktuelle markedsværdi. På landsplan steg m2 værdien for fri ejerlejligheder således med 26 pct. i forhold til 2004. Hermed vil muligheden for at realisere et tab som det omtalte også blive mindre.*

*Jeg mener således ikke, at det forhold at vi har været i en situation, hvor priserne visse steder er steget hurtigere end det har kunnet nå at afspejle sig i vurderingerne, gør, at vi pludseligt skal ændre på 15 pct.-reglen.*

*Jeg mener, at regeringens politik om ikke at stramme beskatningen af boliger og at lade reglerne være så enkle som muligt, giver en rimelig og betryggende retstilstand.*

Det anføres ydermere, at **SKM2016.279.HR** ikke tager stilling til praksis på gaveafgiftsområdet og ændrer dermed heller ikke på den klare praksis på gaveafgiftsområdet. Det er derfor i strid med administrativ praksis på gaveafgiftsområdet, at indføre praksis med tilbagevirkende kraft begrundet i "særlige omstændigheder". SKAT har heller ikke ændret Den juridiske vejledning, afsnit **C.A.6.2**, på dette punkt.

Det fremgår tillige af bemærkningerne, at Landsskatteretten konkret har godkendt ovenstående praksis vedrørende en familieoverdragelse for familien [navn udeladt], jf. Landsskatterettens sagsnr. [...].

Familien [navn udeladt] kan derfor ikke kun støtte ret på administrativ praksis, men har også berettigede forventninger, jf. hertil U.1969.108H.

Det forklares i bemærkningerne, at Landsskatterettens kendelse af 7. november 2007 angår klage over bindende svar afgivet til familien [navn udeladt]. I det bindende svar havde F købt ejendommen adresse Y4 den 15. august 2006 af tredjemand for 89.000.000 kr. og solgt ejendommen 20. december 2006 til sine børnebørn for 37.950.000 kr. Disse børnebørn er også omfattet af nærværende sag. Adresse Y4 var 1. oktober 2005 vurderet til 33.000.000 kr., hvorfor SKATs vurdering også i den sag var klart afvigende fra tredjemands salgspris. Selvom den prismæssige forskel var større vedrørende adresse Y4 end i nærværende sag, så fik familien [navn udeladt] medhold i Landsskatteretten.

SKAT kan heller ikke af denne grund ændre værdiansættelsen i strid med den tidligere Landsskatteretskendelse.

#### **SKATs kommentarer til dine bemærkninger**

Vi skal indledningsvis bemærke, at vi har anlagt konkret og individuel vurdering af sagens samlede omstændigheder og finder, at anvendelse af 15-pct. regel fører til et resultat, som ikke er rimeligt eller i overensstemmelse med værdiansættelsens grundprincip, der følger af statsskattelovens § 4, og - for så vidt angår gaver - af boafgiftslovens § 27, stk. 1, der bestemmer, at en gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen.

Boafgiftslovens § 27, stk. 1 og statsskattelovens § 4, er højere rangerende retskilder, end værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit og administrativ praksis.

Det fremgår ligeledes af Den juridiske vejledning (2016-2), afsnit **C.A.6.2**, "Værdiansættelse af gaven", at

*En gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Se § 27 i BAL.*

*Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.*

*Parterne kan anvende skattedepartementets cirkulære **nr. 185 af 17. november 1982** om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.*

Der henvises således til boafgiftslovens § 27, samt til værdiansættelsescirkulæret som helhed, og ikke kun til pkt. 6, 2. afsnit i cirkulæret.

I **SKM2016.279.HR** har Højesteret den 8. marts 2016 stadfæstet **SKM2015.302.VLR** (af 26. februar 2015), som tidsmæssigt ligger forud for gaveoverdragelsestidspunktet den 18. december 2015 samt SKATs modtagelse af gaveanmeldelserne i nærværende sag. I denne kendelse har Vestre Landsret bl.a. udtalt om værdiansættelsescirkulæret:

*Som anført i cirkulærets indledning i punkt 1 og gentaget i punkt 48 er dets regler vejledende, og landsretten lægger til grund, at dette gælder ved fastsættelsen af handelsværdien for både aktiver og passiver. Det følger endvidere af formuleringen af punkt 8 om efterfølgende ændringer og af praksis vedrørende bestemmelsen, at den ikke er udtømmende.*

Vestre Landsret har således, og som stadfæstet af Højesteret, slået fast, at der ikke består et ubetinget retskrav på at anvende cirkulære **nr. 185 af 17. november 1982**. Cirkulæret er

alene vejledende. Dette gælder hvad enten der er tale om arv eller gave, idet reglerne for værdiansættelse er ens, jf. også forarbejderne til boafgiftsloven.

Landsretten, og stadfæstet af Højesteret, gør således op med den retsopfattelse, at der har hersket på gaveområdet og som relativt ultimativt blandt andet førte frem til den påberåbte landsskatteretskendelse **SKM2007.431.LSR**, som også medførte en udtalelse fra skatteministeren af 21. august 2007.

Landsrettens- og Højesterets domme har selvsagt præjudikatsværdi, ikke mindst i sammenhæng med boafgiftslovens klare ordlyd, og en præjudikatsværdi som klart overstiger både landsskatteretspraksis og udtalelser fra skatteministre m.m. Dommene er generelt bindende for såvel myndigheder som borgere, også udover de direkte involverede partere.

Dommene er således bindende for de underordnede myndigheder, herunder SKAT, og borgere vil ud fra et lighedshensyn kunne støtte ret på dommene i afgørelser om lignende spørgsmål, men en borger vil ikke med støtte i fx forventningsprincippet kunne påberåbe sig den gamle, nu med dommene, ændrede praksis.

Er dommene udtryk for en skærpende praksisændring, får en sådan typisk alene virkning for fremtiden.

Da Vestre Landsrets dom er afsagt i februar 2015 og gaveoverdragelsen er sket i december 2015 har parterne haft god tid til at indrette sig på den nye skærpede praksis, som Vestre Landsret fastslog.

I den forbindelse har SKAT også henset til, at gavegiver selv havde erhvervet ejendommen den 16. september 2015 – 3 måneder før gaveoverdragelsen – for næsten det dobbelte beløb. Altså også efter at Landsretten har ændret praksis.

I Højesterets præmisser i dommen **SKM2016.279.HR** fandt Højesteret, efter en samlet vurdering af sammenhængen i pkt. 6, 2. afsnit og pkt. 48 i cirkulæret, Skattedepartementets afgørelse af 24. september 1984, skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter +/- 15% reglen, medmindre der foreligger *særlige omstændigheder*.

Der består således heller ikke efter Højesterets opfattelse et ubetinget retskrav på at anvende cirkulærets +/- 15% regel, således som ubestridt lagt til grund i **SKM2007.431.LSR** m.fl.

Højesteret tager imidlertid ikke stilling til, om der eventuelt forelå en fast administrativ praksis på gaveområdet, som måske antydtes af Vestre Landsret, men dette er i nærværende situation også uden betydning, idet nærværende gaveoverdragelse er foretaget tidsmæssigt efter Vestre Landsrets domsafsigelse og offentliggørelse heraf.

En dom, som i øvrigt var genstand for stor opmærksomhed både i pressen og i skattefaglige tidsskrifter og blandt skatterådgivere m.m.

Det centrale ved Højesterets præmisser er endvidere, at både afgørelsen af 24. september 1984 og skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 omhandler både dødsbositionen samt gaveoverdragelse, hvorfor det må lægges til grund, at "særlige omstændigheder" også gælder ved gaveoverdragelser.

SKAT har i nærværende sag fundet, at der netop foreligger særlige omstændigheder, jf. nedenstående begrundelser.

Der er således ikke tale om "indførelse af praksis med tilbagevirkende kraft begrundet i "særlige omstændigheder", som du har anført på s. 5 i bemærkningerne, men om konkret og individuel vurdering indenfor lovens rammer og i overensstemmelse med retspraksis, jf. Vestre Landsrets dom i **SKM2015.302.VLR**.

Vi henleder ydermere opmærksomhed på, at suspendering af ejendomsvurderingerne er et led i regeringens udspil til genopretning af de offentlige ejendomsvurderinger. Suspenderingen skete ved lov, jf. lov nr. 1635 af 26. december 2013 samt lov nr. 1535 af 27. december 2014.

For så vidt angår erhvervsejendomme bliver 2012-vurderingen videreført til 2018, som betyder, at der tidligst i 2019 kan forventes en ny vurdering.

Suspendering skete således ikke efter SKATs egen beslutning.

Det er ligeledes vores opfattelse, at Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007 gælder for situationer, hvor forældre overdrager en ejerlejlighed eller anden ejerbolig til deres børn, som i **SKM2007.431.LSR**. Svaret antages derfor ikke at være dækkende for situationer, hvor der overdrages en erhvervsejendom, i forbindelse med hvilken realiseres et stort skattemæssigt tab. Svaret er ligeledes afgivet under den klare forudsætning, at vurderinger foretages regelmæssigt, jf. følgende:

*Jeg mener således ikke, at det forhold at vi har været i en situation, hvor priserne visse steder er steget hurtigere **end det har kunnet nå at afspejle sig i vurderingerne**, gør, at vi pludseligt skal ændre på 15 pct. reglen. (Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007).*

Vedr. familiens [navn udeladt] berettigede forventninger skal vi ud over ovenstående i øvrigt udtale, at værdiansættelse i gavesager er bygget på et skøn, hvor alle relevante omstændigheder indgår. I den omhandlede situation finder vi, at suspendering af den offentlige vurdering udgør sådan en væsentlig ændring, at den skal tillægges betydning ved bedømmelse af, hvorvidt 15 pct.-regel kan anvendes, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 1, samt pkt. 2, 8 og 48 i værdiansættelsescirculæret.

Vi skal i øvrigt bemærke, at personkreds i nærværende sag og Landsskatterettens sagsnr. [...], som du henviser i bemærkningerne, ikke er sammenfaldende, hvorfor vi ikke kan kommentere den sidstnævnte sag i denne afgørelse. Kendelsen er ikke offentliggjort og må derfor betragtes som en enkelstående afgørelse i en konkret sag.

### **Begrundelse**

En gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 1. Retningslinjer for værdiansættelsen findes i **circulære nr. 185 af 17. november 1982** om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Det fremgår af **circulærets** pkt. 2, at

*De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes normalt til deres værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel og vandel forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked*

Udgangspunktet er herefter det beløb, som gaven kunne indbringe ved et salg på markedsvilkår mellem uafhængige parter.

Ejendommens handelsværdi er positiv kendt og udgør 61.750.000 kr., jf. købsaftalen mellem I/S H1 og dig.

Ejendommen har ikke, ifølge de foreliggende oplysninger, været undergivet ændringer i perioden mellem de to handel. Lejeaftalerne blev heller ikke ændret eller opsagt, dvs. at lejeindtægter ikke bliver påvirket af den første handel (mellem I/S H1 og dig). Der ses ikke andre omstændigheder, der kunne medføre, at ejendommen tabte ca. 30.000.000 kr. i værdi på 3 dage.

Under disse omstændigheder mener vi ikke, at gaver du giver til dine børn og børnebørn i forbindelse med overdragelse af ejendommen, er værdiansat korrekt, da der er et åbenbart misforhold mellem ejendommens kendte handelsværdi og overdragelsesprisen ifølge købsaftalen af 17. december 2015.

SKAT forhøjer derfor værdien af de gaver, som du har givet til C, B, E og D i forbindelse med overdragelse af ejendommen matr. nr. [...], beliggende adresse Y1, by Y1, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 2. Se talmæssig opstilling ovenfor.

Vi er opmærksomme på pkt. 6, 2. afsnit i **circulære nr. 185 af 17. november 1982** om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, hvoraf



der fremgår, at hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den offentlige ejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregning af gaveafgiften.

SKAT vurderer dog, at når begge handler ligger indenfor en kort tidsperiode og ejendommens handelsværdi er positiv kendt, skal denne værdi anvendes ved gaveoverdragelse, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 1.

SKAT tager særligt i betragtning den omstændighed, at ejendomsvurderingerne har været suspenderet siden 2013, som betyder, at den seneste vurdering af erhvervsejendomme er fra 2012. Siden da er der sket større stigninger i ejendommens værdi, særligt i nogle dele af landet, som således ikke er afspejlet i den offentlige ejendomsvurdering.

SKAT mener derfor, at i situationer som den foreliggende, hvor forskellen på handelsværdien og den offentlige vurdering er så markant, kan der ikke støttes ret på værdiansættelsescirkulærets retningslinjer.

SKAT finder ydermere, at i den foreliggende situation ville gaveoverdragelse, hvor værdiansættelse foretages efter 15 pct.- regel i henhold til værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, være i strid med statsskattelovens § 6.

Det følger således af statsskattelovens § 6, at en gave betragtes som en formuedisposition, som ikke udløser fradrag i den skattepligtige indkomst.

De omhandlende gaveoverdragelser medfører imidlertid, at der opstår tab på 29.982.160 kr., der direkte er afledt af gaveoverdragelserne. Der er således ikke tale om et tab, der er opstået på grund af den objektive markedssituation. Ifølge de foreliggende oplysninger anvender du tabet til fradrag i din skattepligtige indkomst for 2015.

Den omstændighed, at der opstår et fradragsberettigede tab på grund af anvendelse af 15-pct regel kan efter SKATs opfattelse betragtes som særlige omstændigheder, der nævnes i U.2016.2126, og som medfører, at retningslinjer i værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit ikke finder anvendelse.

Selv om U2016.2126 vedrører værdiansættelsen ved udlodning fra et dødsbo, antages det, at Højesterets kendelse også gælder gaveoverdragelsessituationer, da det fremgår af **forarbejderne** til boafgiftsloven, LFF nr. 254/1995, at

*Værdiansættelsesreglerne i § 27 ved beregning af gaveafgift er de samme som ved beregning af boafgiften og tillægsboafgiften. Der henvises derfor til bemærkningerne til § 12.*  
Dvs., at reglerne om værdiansættelse ved overdragelse af aktiver ved død og ved gave hviler på samme retsgrundlag.

Vi er også opmærksomme på administrativ praksis, såsom **SKM2007.431.LSR**. Den foreliggende situation adskiller sig dog fra **SKM2007.431.LSR**, bl.a. fordi ejendomsvurderinger på daværende tidspunkt var foretaget regelmæssigt og skattemyndighederne kunne derfor evt. rette op på den ukorrekte vurdering. Dette er ikke muligt nu, hvor vurderinger er suspenderet efter en politisk beslutning. Du har også en aktuel ejendomsavance, som du reducerer med tabet, der opstår på grund af gavedispositioner. I **SKM2007.431.LSR** var der tale om et tab, som kunne fremføres, men ingen aktuel ejendomsavance, hvor der kunne modregnes.

Der er taget et skatteforbehold i købsaftale af 17. december 2015, og du kan evt. anmode om at gøre det gældende.

..."

### **Klagerens opfattelse**

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at klageren ikke skal pålægges yderligere gaveafgift end hvad der fremgår af gaveanmeldelserne.

Til støtte herfor har repræsentanten anført:

"...

#### JURIDISKE ARGUMENTER

På gaveafgiftsområdet er der fast administrativ praksis for, at 15%-reglen kan benyttes, selvom SKATs ejendomsvurdering er fejlbehæftet. Det følger af denne administrative praksis, at SKAT bærer risikoen for, at ejendomsvurderingen er fejlbehæftet.

SKAT bærer derfor risikoen for fejlagtige ejendomsvurderinger som følge af beslutning om at suspendere ejendomsvurderingerne.

Jeg vil nedenfor gennemgå denne administrative praksis:

*TfS 1984, 418*

Det fremgår af Skattedepartementets afgørelse af 24. september 1984, j.nr. 550-1-55 (TfS 1984, 418):

*"Da det offentlige må anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at den af vurderingsmyndighederne fastsatte kontantejendomsværdi eventuelt er for lav, finder skattedepartementet, at skatte- og afgiftsmyndighederne må være afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter reglerne i cirkulærets punkt 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit."* (mine understregninger)

*TfS 1990, 196*

Det fremgår af Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 1, 2 og 3 af 30. april 1990 (TfS 1990, 196):

*"Hvis den årsregulerede kontantværdi er for lav som følge af en fejlbehæftet vurdering, og den aftalte overdragelsessum ikke afviger mere end 15 pct. fra kontantværdien, er skattemyndighederne dog efter gældende praksis afskåret fra at ændre værdiansættelsen i tilfælde, hvor overdragelsen sker ved arv eller gave. Begrundelsen herfor er, at det offentlige i disse tilfælde antages at være nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering."* (mine understregninger)

#### **SKM2007.431.LSR**

*Familien [navn udeladt] kan støtte ret på administrativ praksis fra Landsskatteretten på gaveafgiftsområdet, jf. eksempelvis **SKM2007.431.LSR**. I **SKM2007.431.LSR** havde faderen – ligesom i nærværende sag – købt ejendommen af tredjemand for derefter kort tid efter at sælge ejendommen videre til datteren. Købsprisen fra tredjemand oversteg langt den offentlige ejendomsvurdering. Landsskatteretten udtalte:*

*"Det er herefter Landsskatterettens opfattelse, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der ligger inden for de i cirkulæret angivne retningslinier."*

*Uanset at markedsværdien for den i den foreliggende sag omhandlede ejendom må antages at være højere end den seneste offentlige ejendomsvurdering -15 %, har myndighederne herefter ikke mulighed for at tilsidesætte parternes værdiansættelse.* (mine understregninger)

Skatteministeren har vedrørende **SKM2007.431.LSR** udtalt som svar på spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007:

*"Hverken Landsskatterettens afgørelse i **SKM2007.431.LSR** eller advokat Tommy V. Christiansens artikel om 15 pct. reglen synes at indeholde noget nyt."*

*Som jeg i adskillige tidligere svar har redegjort for skal skattemyndighederne ved ejendomshandler mellem forældre og børn respektere den værdiansættelse, de to parter er kommet frem til, når denne ikke afvigere mere end 15 pct. fra den senest offentliggjorte vurdering. Dette følger af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning.*

*Jeg kan i den forbindelse oplyse, at Skatteministeriet ikke har indbragt Landsskatterettens afgørelse i **SKM2007.431.LSR** for domstolene, da der efter ministeriets vurdering ikke er udsigt til, at ministeriet i sidste ende vil vinde sagen.*



15 pct. reglen er en regel, som har fungeret godt i mange år, og som er let at forstå og håndtere.

Tankegangen er, at den offentlige vurdering er objektiv konstaterbar, og man har så valgt ikke at lade den enkelte skatteyder bære risikoen for, at vurderingen er sat for lavt eller højt i forhold til den aktuelle markedsværdi.

Fordelen ved enkle firkantede regler er, at skatteyderne ved, hvad de har at holde sig til. Omvendt må det accepteres, at beskatningen ikke altid svarer til det resultat, en mere millimeterretfærdig regel ville føre til.

Som jeg også tidligere har oplyst er det således korrekt, som anført i artiklen, at reglen kan medføre, at forældre, der overdrager en ejerlejlighed til deres børn, kan realisere et skattemæssigt tab ved overdragelsen. Hertil skal dog bemærkes, at forældrene kun kan fradrage tabet i en fortjeneste, som er skattepligtig i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Med de stigninger, vi har set ved vurderingen af ejerlejligheder ved den almindelige vurdering pr. 1. oktober 2005, som blev udsendt i marts – april 2006, vil der være bedre overensstemmelse mellem vurderingen og den aktuelle markedsværdi. På landsplan steg m2 værdien for fri ejerlejligheder således med 26 pct. i forhold til 2004. Hermed vil muligheden for at realisere et tab som det omtalte også blive mindre.

Jeg mener således ikke, at det forhold at vi har været i en situation, hvor priserne visse steder er steget hurtigere end det har kunnet nå at afspejle sig i vurderingerne, gør, at vi pludseligt skal ændre på 15 pct. reglen.

Jeg mener, at regeringens politik om ikke at stramme beskatningen af boliger og at lade reglerne være så enkle som muligt giver en rimelig og betryggende retstilstand." (mine understregninger)

SKATs afgørelser er klart i strid med Skatteministerens udtalelse.

SKATs afgørelse er også direkte i modstrid med **SKM2007.431.LSR**, hvor der forelå to handler indenfor en kort tidsperiode, og hvor ejendommens handelsværdi var positiv kendt.

### **SKM2007.890.LSR**

Af **SKM2007.890.LSR** fremgår endvidere:

"De omhandlede ejendomme har været selvstændigt matrikulerede og samvurderede i en årrække. Vurderingen, der er fejlbehæftet, idet der kun er medtaget en byggeret i stedet for rettelig to, må anses som udtryk for den anslåede handelsværdi for begge arealer på vurderingstidspunktet, idet det må være myndighederne, der i så henseende må bære ansvaret for, at vurderingen er fejlbehæftet. Når herefter henses til, at værdiansættelsescirkulæret ikke angiver kun at gælde for selvstændigt vurderede ejendomme, er det Landsskatterettens opfattelse, at klageren i det foreliggende tilfælde vil kunne anvende cirkulærets 15%'s-regel på en forholdsmeæssig andel af grundværdien som sket, uanset at grundstykket ikke har været selvstændigt vurderet. Retten giver derfor under de således foreliggende omstændigheder klageren medhold i, at værdien af den overdragne ejendom ansættes til det anmeldte beløb, 512.456 kr." (mine understregninger)

En skatteyder kan derfor i en gavesituation godt støtte ret på en fejlbehæftet ejendomsvurdering, jf. modsætningsvist SKATs afgørelse.

### **SKM2015.302.VLR og SKM2016.279.HR**

I **SKM2015.302.VLR** gjorde SKAT i sagen gældende:

"Boet har ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis for, at værdiansættelser inden for +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering er bindende for SKAT. De ministersvar, som boet har påberåbt sig, har fokus på gaveoverdragelser, ikke på arv, og en eventuel praksis vedrørende gaver er ikke bindende for arveudlæg." (mine understregninger)

Landsretten udtalte herefter:

*"Efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmål om 15 %'s reglens anvendelse, er det ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal lægges til grund. En eventuel fast administrativ praksis på gaveområdet kan ikke føre til et andet resultat."* (mine understregninger)

Højesteret stadfæstede disse præmisser i **SKM2016.279.HR**:

*"Højesteret bemærker, at det af de grunde, landsretten har anført, ikke er godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne."* (mine understregninger)

**SKM2016.279.HR** ændrer derfor *ikke* på den klare praksis på gaveafgiftsområdet, og dommen tager heller *ikke* stilling til praksis på gaveafgiftsområdet.

Det er derfor i strid med administrativ praksis på gaveafgiftsområdet at indføre praksis med tilbagevirkende kraft begrundet i "særlige omstændigheder", jf. SKATs afgørelse.

SKAT har heller ikke ændret den Juridiske Vejledning, afsnit **C.A.6.2**, på dette punkt.

Hvis SKAT ønsker at udvide praksisændringen i **SKM2016.279.HR** til gaveafgiftsområdet, må dette kræve en varsling om, at nu ændres praksis på gaveafgiftsområdet tilsvarende. SKAT har ikke varslet en sådan praksisændring. Derfor er SKATs énsidige praksisændring vedrørende familien [navn udeladt] ulovlig.

Højesterets dom er endvidere afsagt 8. marts 2016, hvorfor praksisændringen tidligst kan indtræde på dette tidspunkt. SKAT gør i afgørelsen gældende, at praksisændringen indtræder ved Vestre Landsret dom. Det fremgår imidlertid af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, at praksis skal være "endeligt underkendt". Vestre Landsrets dom var ikke en endelig underkendelse.

De "særlige omstændigheder", som SKAT finder, der foreligger i nærværende sag, har i øvrigt foreligget i andre tidligere sager, uden at Landsskatteretten fandt, at der forelå "særlige omstændigheder", jf. **SKM2007.431.LSR**. Under alle omstændigheder er SKATs brug af "særlige omstændigheder" derfor en ændret praksis.

SKAT har heller ikke dokumenteret, at der foreligger en generel praksisændring efter ejendomsvurderingerne blev suspenderet.

*Landsskatterettens kendelse af 7. november 2007*

Landsskatteretten har endvidere konkret godkendt ovenstående praksis vedrørende en familieoverdragelse for familien [navn udeladt], jf. Landsskatterettens sagsnr. [...]:

*"Det er Landsskatterettens opfattelse, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der ligger inden for de i cirkulæret angivne retningslinier, uanset at markedsværdien af den omhandlede ejendom er højere end den seneste offentlige ejendomsvurdering +15 %."* (mine understregninger)

Familien [navn udeladt] kan derfor ikke kun støtte ret på administrativ praksis, men har også berettigede forventninger, jf. hertil U.1969.108H.

Landsskatterettens kendelse af 7. november 2007 vedrørende familien [navn udeladt] vedrørte et *bindende svar*.

I det bindende svar havde F – ligesom i nærværende sag – købt ejendommen adresse Y4 den 15. august 2006 af tredjemand for 89.000.000 kr. og solgt ejendommen 20. december 2006 til sine børnebørn for 37.950.000 kr. Disse børnebørn er også omfattet af nærværende sag.

Adresse Y4 var 1. oktober 2005 vurderet til 33.000.000 kr., hvorfor SKATs vurdering også i den sag var klart afvigende fra tredjemands salgspris.

Selvom den prismæssige forskel var større vedrørende adresse Y4 end i nærværende sag, så fik familien [navn udeladt] medhold i Landsskatteretten.

SKAT kan heller ikke af denne grund ændre værdiansættelsen i strid med den tidligere Landsskatteretskendelse."

Klagerens repræsentant har til Skatteankestyrelsen indsendt SKATs bindende svar af 4. april 2017 hvori klageren har spurgt om, klageres påtænkte afståelse af sin ejerandel i udlejningsejendommen H2 I/S til børn og børnebørn til en overdragelsessum på 32.708.000 kr. svarende til den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering - 15 % anerkendes ved opgørelse af spørgers skattepligtige indkomst. SKAT har hertil svaret:

### **"SKATs begrundelse for svaret**

#### *Generelt:*

Overdragelse af fast ejendom, skal efter praksis ske til handelsværdien på tidspunktet for overdragelsen.

Handelsværdien er den værdi, som ejendommen kan overdrages til, mellem uafhængige parter, på det tidspunkt, hvor bindende aftale er indgået.

Overdragelse af fast ejendom mellem familiemedlemmer, kan ske efter reglerne i cirkulære nr. 185 af 17/11-1982, under forudsætning af at familiemedlemmerne er omfattet af boafgiftslovens (BAL)§ 22.

I henhold til dette cirkulære kan overdragelsen ske til den senest kendte vurdering +/- 15%, hvorefter skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen.

Forudsætningen for at overdragelse kan ske efter disse regler, er bla., at der ikke er indtruffet faktiske eller retlige ændringer ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger, eller ændret zonestatus, der endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. cirkulære 185 af 17/II 1982 punkt 8.

#### *Konkret:*

Ejendommen adresse Y5 (H2), by Y1 er ved den seneste offentlige vurdering, vurderet til 74.000.000 kr.

I oplyser at A ejer 52 % af udlejningsejendommen personligt. Han ønsker nu at overdrage denne ejerandel til sine børn og børnebørn.

A, hans børn og børnebørn er omfattet af den personkreds, som er nævnt i BAL § 22, og der er derfor mulighed for at benytte reglerne i cirkulære nr. 185 af 17/11-1982 ved overdragelse af fast ejendom.

A ønsker at overdrage sin private andel af ejendommen, som I oplyser er 52 %, til 32.708.000 kr., svarende til 85 % af hans andel af den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering.

**SKAT** er enig i jeres argumentation og henvisninger til regler og praksis, og kan besvare jeres spørgsmål 1 med ja, og jeres spørgsmål 2 med nej.

Der er i det bindende svar lagt til grund, at der ikke er tale om en næringsejendom."

### **Landsskatterettens afgørelse**

En gave er skattepligtig for modtageren, medmindre den er omfattet af boafgiftslovens § 22. Det følger af statsskattelovens § 4, litra c, og § 5, litra b.

Ved en overdragelse af formuegoder, herunder fast ejendom, mellem forældre og børn/børnebørn, vil parterne være omfattet af boafgiftslovens § 22, således at reglerne om værdiansættelse i boafgiftslovens § 27 finder anvendelse. Efter denne bestemmelse skal aktivernes værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen.

Det fremgår af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret), at værdien af aktiver skal ansættes til deres værdi i handel og vandel. Cirkulæret fastsætter dog samtidig regler "inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen", jf. pkt. 2 og vedrørende fast ejendom tillige pkt. 4.

Af cirkulærets pkt. 6 fremgår bl.a., at "Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højest er 15 % højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften."

Af cirkulærets pkt. 8 fremgår at "Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien."

Det følger af forarbejderne til boafgiftslovens § 27, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der er etableret på området, fortsat vil være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget, jf. lovforslag L 254 som er fremsat den 4. maj 1995.

Af den juridiske vejledning, 2015-2, afsnit **C.A.6.2**, fremgår ligeledes:

"En gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Se § 27 i BAL

Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

Parterne kan anvende skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning."

I **SKM2007.431.LSR** blev parternes værdiansættelse ikke tilsidesat, uanset at markedsværdien for den omhandlede ejendom måtte antages at være højere end den seneste offentlige vurdering minus 15 %.

I **SKM2016.279.HR** fastslog Højesteret, at der skal foreligge særlige omstændigheder, hvis en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen skal kunne tilsidesættes af SKAT.

Retten bemærker, at der ikke ses at være sket faktiske eller retlige ændringer siden vurderingen, som nævnt i cirkulærets pkt. 8, som kan føre til, at den påtænkte overdragelsessum ikke skal lægges til grund.

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.

Landsskatteretten nedsætter derfor den af SKAT opgjorte værdi af gaven til 280.000 kr. Som følge heraf udgør gaveafgiften 5.580 kr.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.