

Skattestyrelsen

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
DATO: 01.06.2022
SAGSNR.: 2022-1706

Høring - over udkast til styresignal vedrørende 15 pct.-reglen, særligt hvornår der foreligger særlige omstændigheder

Ved mail af 3. maj 2022 har Skattestyrelsen anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast. Advokatrådet skal herved komme følgende bemærkninger:

Det er Advokatrådets opfattelse, at udviklingen inden for området for værdiansættelse af fast ejendom i situationer, hvor der overdrages fast ejendom mellem nærtstående, der er omfattet af 1982-cirkulæret som ændret ved cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021, er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Det er især betænkeligt, når der som her er tale om et retsområde, hvor forståelige regler indsnævres og gøres uklare for en meget stor gruppe af borgere i form af arvinger og gavemodtagere, som reglerne er rettet imod. Baggrunden for den uklare retstilstand er kvaliteten af de offentlige ejendomsvurderinger. Det vil derfor i et forvaltningsretligt og retssikkerhedsmæssigt perspektiv være langt mere relevant at få ejendomsvurderingerne gjort retvisende, end at fortsætte med at udvikle på, hvad der er "særlige omstændigheder" i cirkulærets forstand.

1982-cirkulæret har i en lang årrække været praktiseret således, at overdragelser i forbindelse med arv og gave til den værdiansættelse, der fulgte af 1982-cirkulærets +/- 15%-regel, blev godkendt af skattemyndighederne, medmindre der var indtruffet faktiske eller retlige ændringer (som bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus), som endnu ikke havde givet sig udslag i den offentlige ejendomsvurdering, eller i en situation som omhandlet i SKM2016.279H, hvor parterne inter partes havde ageret til en anden værdi end den, der fulgte af 1982-cirkulæret. Gennem de seneste år har skattemyndighederne imidlertid i flere og flere tilfælde anfægtet anvendelsesområdet for 15%-reglen ud over de i 1982-cirkulæret anførte undtagelsessituationer, hvilket har medført betydelig usikkerhed i relation til hvilken værdiansættelse, der kan anvendes ved overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående omfattet af værdiansættelsescirkulæret.

Nu er der indført et nyt vurderingssystem, med det formål at få mere retvisende

vurderinger, kombineret med en regel om, at værdiudsving inden for en margin på +/- 20 % skal accepteres både af borgeren og af skattemyndighederne. Der er tale om meget specifikke vurderinger, hvor der indgår rigtig mange kriterier med henblik på at få så retvisende vurderinger som muligt. Det er Advokatrådets opfattelse, at hensynet til en for borgerne forudsigelig og ensartet praksis i relation til, hvilken værdiansættelse skattemyndighederne vil acceptere ved overdragelser mellem nærtstående, tilsiger, at området for, hvornår der foreligger særlige omstændigheder som omhandlet i udkastet til styresignalet, der både skal gælde i relation til 15%-reglen (i de situationer, hvor der ikke er foretaget en ny ejendomsvurdering), og i fremadrettet i forhold til 20%-reglen (når der er foretaget en ejendomsvurdering efter det nye regelsæt) afgrænses, så borgerne kan agere i tillid til, at en værdiansættelse inden for værdiansættelsescirkulærets anvendelsesområde som alt overvejende udgangspunkt accepteres. Det er videre Advokatrådets opfattelse, at en afgrænsning i tråd med det oprindelige undtagelsesområde i 1982-cirkulæret til alene at vedrøre faktiske eller retlige ændringer (som bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus) samt inden for rammerne som udstykket af Højesteret i SKM2016.279H, vil højne borgernes retssikkerhed i forhold til det foreliggende udkast til afgrænsning af området for særlige omstændigheder.

Inden Advokatrådets bemærkninger til de i udkastet opremsede særlige omstændigheder, der kan medføre at 15%-/20%-reglen ikke kan anvendes, finder Advokatrådet anledning til følgende bemærkninger til afgrænsningen i udkastets pkt. 1 af hvilke ejendomme, der falder ind under værdiansættelsescirkulæret. Det konstateres således i styresignalet, at næringsejendomme ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Hertil henvises der til SKM2018.375SR og SKM2018.378SR, hvor Skatterådet tiltrådte, at da værdiansættelsescirkulæret kun vedrører ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, og da næringsejendomme ikke er omfattet af sidstnævnte, er næringsejendomme ikke omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Styresignalet henviser også til Landsskatterettens afgørelse SKM2022.157 LSR, hvori Landsskatteretten kom frem til det modsatte resultat, men det konstateres kort, at afgørelsen er anket.

Det er direkte misvisende, at det af styresignalet fremgår, at næringsejendomme ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Som nævnt, kom Landsskatteretten til det modsatte resultat. Denne afgørelse er gældende, indtil den indbragte sag er afgjort ved en højere instans. De to førnævnte afgørelser fra Skatterådet, er ikke tilstrækkelige til at fastslå, at praksis ligger fast, når en højere instans er kommet til det modsatte resultat.

I SKM2022.157LSR kom Landsskatteretten frem til, at værdiansættelsescirkulæret finder anvendelse på faste ejendomme i almindelighed, herunder også på næringsejendomme. Resultatet blev begrundet med, at der på intet tidspunkt har

været bestemmelser om, at visse former for ejendomme ikke var omfattet, og at omregningsreglen i punkt 5 og 6 udelukkende er af teknisk karakter, ligesom punkt 10 heller ikke afgrænser anvendelsesområdet. Landsskatteretten fandt desuden ikke, at Skatterådets bindende svar offentliggjort som SKM2018.375.SR og SKM2018.378.SR kunne ændre denne vurdering.

På den baggrund er det Advokatrådets klare opfattelse, at afsnittet om næringsejendomme bør fjernes fra styresignalet, da praksis på området i bedste fald ikke er afklaret. Opretholdes afsnittet om næringsejendomme vil styresignalet være med til at indskrænke anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret, uden at dette er underbygget i administrative forskrifter eller er i overensstemmelse med praksis.

Videre har Advokatrådet bemærket, at der i styresignalet indledning og i afsnit 4.6 (i alt tre steder) henvises til, at cirkulæret anvendes til værdiansættelse af fast ejendom mellem "nærtstående". Dette er korrekt i forhold gaver, men derimod vil en arving ikke nødvendigvis være en nærtstående. Derfor er det Advokatrådets vurdering, at styresignalet er misvisende på dette punkt og derfor må præciseres, således at det tydeligt fremgår, at omtalen af nærtstående alene vedrører gaver. Hvis en sådan præcisering ikke foretages, kan styresignalet medføre en fejlagtig indskrænkning i anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret, hvilket er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Med afsæt i, at det nye ejendomsvurderingssystem som tidligere anført vil medføre mere præcise og retvisende vurderinger, end det tidligere system, er det Advokatrådets opfattelse, at de særlige omstændigheder som omhandlet i udkastet til styresignalet pkt. 4.2. skal afgrænses i tråd med det oprindelige undtagelsesområde i 1982-cirkulæret til alene at vedrøre faktiske eller retlige ændringer samt indenfor rammerne som udstukket af Højesteret i SKM2016.279H. Herudover har Advokatrådet følgende konkrete bemærkninger til formuleringer i udkast til styresignalet, der efter Advokatrådets opfattelse kan give anledning til fortolkningstvivl:

Afkastberegning og sagkyndig vurdering

Flere steder i styresignalet henvises der til, at en ejendoms dagsværdi i et regnskab kan være en særlig omstændighed, der gør, at værdiansættelsescirkulæret ikke finder anvendelse. Det står anført, at en ejendoms dagsværdi typisk fastsættes på baggrund af en vurdering fra en professionel vurderingsmand (ejendomsmægler) eller en afkastberegning.

Det fremgår af styresignalet, at der eventuelt kan statueres særlige omstændigheder, såfremt en ejendom er optaget til dagsværdi i regnskabet. Det fremgår også, at der skal være foretaget en sagkyndig vurdering. Et enkelt sted i

styresignalet, er kravet om sagkyndig vurdering ikke blevet præciseret, og vi opfordrer derfor til, at 1. linje i afsnit 4.3.8 afsnit 10 omformuleres til "Der kan derimod foreligge et holdepunkt, hvis ejendommen er værdiansæt til dagsværdien på baggrund af sagkyndig vurdering i et regnskab". Det er Advokatrådets opfattelse, at en professionel vurderingsmand skal forstås indskrænkende.

For så vidt angår afkastberegningen, er det Advokatrådets opfattelse, at dette er et for usikkert kriterie at anvende med en så indgribende konsekvens, at der kan statueres at foreligge særlige omstændigheder. Der henvises i den forbindelse til højesteretsafgørelsen i SKM 2021.267 HR, hvor det blev konstateret, at en beregnet afkastgrad sammenlignet med den almindelige prisudvikling reelt var et udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området. Højesteret fandt ikke, at afkastberegningen var et brugbart redskab til at fastsætte værdien på den konkrete ejendom og afslog derfor, at der var tale om særlige omstændigheder. På baggrund af Højesterets afgørelse er det Advokatrådets opfattelse, at henvisningen til afkastgraden bør udgå af styresignalet. Der er tale om et for usikkert parameter, der alene vil medvirke til, at værdiansættelsescirkulæret ikke længere vil være brugbart for den skattepligtige og tømmes for indhold.

I styresignalets pkt. 4.3.7. omtales, at væsentlige renoveringer eller moderniseringer af en ejendom inden en overdragelse kan udgøre et holdepunkt for, at ejendomsvurderingen +/- 15 ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi. Det er advokatrådets opfattelse, at der kan opstå væsentlig fortolkningstvivl om, hvornår der foreligger væsentlige renoveringer eller modernisering af en ejendom, og der efterlyses en præcisering af, hvornår en modernisering er væsentlig, og hvorledes dette forholder sig til de skatte- og lejeretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreber, som ikke er ens.

Af styresignalets pkt. 4.3.8. fremgår, at 15 pct. reglen ikke skal kunne bruges til at frembringe et skattemæssigt fradragsberettiget tab for overdrageren. Synspunktet synes ikke velovervejet. Ejendomsinvesteringer er prisfølsomme investeringer, som bl.a. styres af renteniveau og efterspørgsel, og værdiudviklingen er ikke i alle perioder positiv. Dette viser finanskrisen fra 00-erne tydeligt. Man kan derfor ikke sætte lighedstegn mellem at lide et skattemæssigt tab og en forvridning af handelsprisen på en konkret ejendom. Advokatrådet anbefaler, at afsnittet udgår eller reduceres til tilfælde, hvor en ny erhvervet ejendom kort tid efter erhvervelsen overdrages som gave eller arv til en tabsgivende overdragelsespris, således at kun egentlige misbrug rammes. Det bør være Skattestyrelsen, som har bevisbyrden herfor, hvis der handles inden for cirkulærets rammer.

Væsentlig prisforskel/store værdier

I styresignalets punkt 4.4 om størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien fremgår det, at "Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der kan være tale om en væsentlig prisforskel, hvis der er tale om store beløb, uanset om den procentuelle forskel ikke er stor." Denne sætning bør udgå af styresignalet, idet det på ingen måde er begrundet eller beskrevet, hvad der menes hermed.

Et kriterie i forhold til størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien, hvor forskellen er udregnet som en procentmæssig forskel giver en håndgribelig indikation af, hvornår Skattemyndighederne vil mene, at forskellen vil udgøre særlige omstændigheder. Det er Advokatrådets opfattelse, at det vil være retssikkerhedsmæssigt uforsvarligt, hvis Skattemyndighederne kan påberåbe sig særlige omstændigheder, blot fordi værdierne generelt er høje. Dette er et usagligt kriterie, idet det ikke siger noget om, hvorvidt værdiansættelsen er misvisende, hvilket må være det afgørende. Såfremt styresignalet ikke ændres på dette punkt, vil det reelt gøre anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret uanvendeligt, fordi der vil være alt for mange usikkerheder forbundet med anvendelsen.

Tidshorisont

Advokatrådet finder, at hensynet til borgernes retssikkerhed tilsiger, at den periode der kan have betydning for vurdering af, hvorvidt der foreligger særlige omstændigheder, begrænses mest mulig efter de konkrete omstændigheder og under ingen omstændigheder ud over en tidshorisont på 3 år, idet det begrænser borgernes handlefrihed i urimelig grad, hvis man i en ikke ubetydelig tidshorisont er afskåret fra eksempelvis et salg af ejendommen.

Med venlig hilsen

Andrew Hjuler Crichton
Generalsekretær