

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9370 af 26/02/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. ansættelse af den skattemæssige overdragelsessum for en ejerlejlighed ved overdragelse til datter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-00443

Landsskatteretskendelse vedr. ansættelse af den skattemæssige overdragelsessum for en ejerlejlighed ved overdragelse til datter

Resumé

Ved salg af en ejerlejlighed, der var vurderet som "ikke fri", men solgtes som "fri" til klagerens datter, der hidtil havde lejet lejligheden, skulle afståelsessummen fastsættes til markedsprisen, og parterne kunne således ikke anvende reglerne om +/- 15 % af den senest offentliggjorte kontante ejendomsværdi.

Klagen vedrører ansættelse af den skattemæssige overdragelsessum for en ejerlejlighed ved overdragelse fra klager til klagers datter.

Landsskatterettens afgørelse

Skatteankenævnet har ansat overdragelsessummen til	1.800.000 kr.
Ejendommen er overdraget til	920.000 kr.
Skatteankenævnet har ansat den skattepligtige ejendomsavance til	408.327 kr.
Den skattepligtige ejendomsavance er selvangivet med	-26.674 kr.
Landsskatteretten ansætter overdragelsessummen til	1.500.000 kr.

SKAT anmodes om at foretage den talmæssige opgørelse af ansættelsen, jf. Landsskatterettens forretningsorden § 17, stk. 2.

Sagens oplysninger

Ejerlejligheden blev erhvervet i sameje mellem klager og dennes ægtefælle ved købsaftale af den 21. november 2000.

Ifølge BBR-oplysningerne er der tale om en lejlighed på 76 m², men ifølge ejendomsvurderingen og skødet udgør det matrikulerede areal 71 m².

Ejerlejligheden blev overdraget ved skøde af den 16. september 2005 til klagers datter, der har lejet og beboet lejligheden siden erhvervelsen i 2000.

Overdragelsessummen blev ansat til 920.000 kr. og er ansat med udgangspunkt i den senest forud for overdragelsen offentliggjorte vurdering.

Ved den almindelige vurdering pr. 1. oktober 2003 blev ejendommen vurderet som »ikke fri« og værdien ansat til 520.000 kr., der er opgjort således:

Lejlighedens værdi 76 m ² x 13.815 kr.	1.049.940 kr.
Nedslag for »ikke fri« ejerlejlighed	<u>- 524.970</u> kr.
Beregnet værdi i alt	524.970 kr.

Ejendomsværdi pr. 1. oktober 2003 nedrundet	520.000 kr.
--	----------------

Ved årsreguleringen for 2004 er vurderingen pr. 1. oktober 2004 ansat til 540.000 kr.

Da ejendommen er vurderet som udlejet er overdragelsessummen ansat ved at regne tilbage i overensstemmelse med vurderingen for 2003, idet vurderingen som »ikke fri« er anset at udgøre det dobbelte, dvs. 1.080.000 kr., hvorefter overdragelsessummen er ansat som 85 % af dette beløb.

Lejligheden er vurderet som »ikke udlejet« i 2005 og 2006, hvor vurderingen har udgjort henholdsvis 1.650.000 kr. og 1.800.000 kr.

I forbindelse med overdragelsen af lejligheden selvangiver klager et skattemæssigt tab ved salg af ejendommen på 26.674 kr., der beregnes således:

Salgssum 85 % af 1.080.000 afrundet til	920.000 kr.
Salgsomkostninger	<u>-13.938</u> kr.
	906.062 kr.
Anskaffelsessum incl. tillæg på 10.000 kr. pr. år for 2000-2004	<u>-959.410</u> kr.
Tab	-53.348 kr.
Klagers andel heraf	-26.674 kr.

SKAT har ændret skatteansættelsen for 2005 og i stedet ansat en skattepligtig avance på 408.327 kr. ved salg af ejerlejligheden, idet overdragelsessummen efter SKATs opfattelse skal ansættes til 1.800.000 kr., svarende til den faktiske handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Avancen er herefter opgjort således:

Overdragelsessum ansat til handelsværdien		1.800.000 kr.
Salgsomkostninger		<u>-13.938</u> kr.
		1.786.063 kr.
Kontantomregnet anskaffelsessum	919.410 kr.	
Tillæg på 10.000 kr. pr. år i årene 2000-2004	50.000 kr.	<u>-969.410</u> kr.
Avance		816.653 kr.
Klagers andel heraf		408.327 kr.

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har stadfæstet SKATs afgørelse og ansat den skattemæssige overdragelsessum til 1.800.000 kr.

Skatteankenævnet har anført følgende begrundelse:

Der er tale om overdragelse af en ejerlejlighed, der er vurderet som »ikke fri«, men sælges som »fri«, da der er tale om overdragelse til lejeren.

Det er derfor skatteankenævnets opfattelse, at bestemmelserne om at parterne frit kan handle indenfor +/- 15 % af værdien af den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, jf. pkt. 6 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, ikke finder anvendelse.

Overdragelsen er i stedet anset for omfattet af cirkulærets pkt. 9, der vedrører tilfælde, hvor en ejerlejlighed er vurderet som »ikke fri« men overdrages som »fri«, hvor den senest offentliggjorte ejendomsvurdering ikke kan anses som et brugbart sammenligningsgrundlag.

Det er endvidere skatteankenævnets opfattelse, at denne bestemmelse ikke anses at være forældet, selv om der er anlagt en ny administrativ praksis for vurdering af udlejede ejerlejligheder fra og med 18. almindelige vurdering pr. 1. januar 1986.

Der må derfor tages udgangspunkt i værdien i handel og vandel, hvilket kan ske ved at sammenholde med markedsprisen for sammenlignelige ejerlejligheder i området eller evt. ved en udtalelse fra vurderingsmyndighederne.

I relation hertil er der henset til, at der i samme ejendom er handlet yderligere 3 lejligheder med samme matrikulerede areal på 71 m², hvor handelsprisen har udgjort følgende:

Lejlighed nr. 1	Købsaftale af 9. juni 2004, handelspris	1.498.000 kr.
Lejlighed nr. 2	Købsaftale af 24. oktober 2005, handelspris	1.869.000 kr.
Lejlighed nr. 3	Købsaftale af 8. september 2006, handelspris	2.080.000 kr.

Den gennemsnitlige pris pr. m² for disse lejligheder har udgjort ca. 25.600 kr., hvor den af SKAT ansatte handelsværdi for ejerlejligheden svarer til en pris på 25.400 kr. pr. m².

Skatteankenævnet finder derfor ikke grundlag for at tilsidesætte den af SKAT ansatte handelspris, idet det ikke findes dokumenteret, at den omhandlede lejlighed skulle adskille sig særligt fra andre lejligheder i ejendommen med hensyn til vedligeholdelse/ombygning.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at skatteansættelsen for 2005 skal føres tilbage til det selvangivne, herunder at den aftalte overdragelsessum må anerkendes skattemæssigt.

Subsidiært er der fremsat påstand om, at overdragelsessummen ansættes til den værdi af ejendommen på overdragelsestidspunktet, som et syn og skøn måtte nå frem til, dog maksimalt den af SKAT ansatte overdragelsessum.

Til støtte for den primære påstand har klagers repræsentant anført, at der er tale om overdragelse mellem nærtstående personer, som er omfattet af boafgiftslovens afsnit II. Dette betyder, at overdragelsen som udgangspunkt kan ske uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser, forudsat at overdragelsessummen ligger indenfor den tolerance på +/- 15 % fra »kontantejendomsværdien«, som angivet i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 6.

Ved »kontantejendomsværdien« forstås den objektive vurdering, som er fastsat på en ejendom uden nedslag for eventuel udlejning m.v. Findes en sådan objektiv værdi, kan skatteyderen støtte ret på cirkulærets anvisninger.

Der henvises til cirkulærets pkt. 9, hvoraf det fremgår, at såfremt en ejerlejlighed ved den seneste ejendomsvurdering er ansat som en udlejet lejlighed under hensyn til huslejerestriktioner, vil den seneste kontantejendomsværdi ikke være et brugbart sammenligningsgrundlag, hvis ejerlejligheden ved arveudlægget eller gaveoverdragelsen er overdraget som »fri« lejlighed. Ifølge repræsentanten er det derfor en forudsætning for at fravige cirkulærets pkt. 6, at ejendommen er vurderet »under hensyn til huslejerestriktioner« samt at der ikke findes en vurdering baseret på at den konkrete lejlighed er »fri«.

Det anføres, at cirkulæret er fra 1982 og at cirkulærets pkt. 9 skal ses i forhold til, at vurderingsmyndigheden på dette tidspunkt ikke regnede »baglæns« fra ejendomsvurderingen baseret på en »fri« lejlighed. Siden den 18. alm. vurdering pr. 1. januar 1986 har det imidlertid været praksis, at vurderingen af en udlejet lejlighed er sket »baglæns« på baggrund af 50 % nedslag i den offentlige vurdering uden hensyntagen til udlejningen.

Der henvises til vurderingsvejledningen 2009-1, afsnit B.3.1.1.3, hvoraf følgende fremgår:

»På baggrund af indberettede salgspriser på udlejede ejerlejligheder har der siden 18. alm. vurdering pr. 1. januar 1986 dannet sig en administrativ praksis, hvorefter ejendomsværdien for en udlejet ejerlejlighed almindeligvis er blevet ansat til 50 % af hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været fri (...).«

Der henvises endvidere til ejendomsskemaerne for 2003 og 2004, hvoraf det fremgår, at ejendomsvurderingen for 2003 er sket på baggrund af 50 % nedslag i vurderingen som »fri« lejlighed og som konsekvens gælder det samme derfor ved årsreguleringen for 2004.

Baggrunden for cirkulærets pkt. 9 er således alene at undtage de ejendomme, hvor der slet ikke findes en kontantejendomsvurdering uden hensyn til udlejningen. Dette er ikke tilfældet i denne sag, idet ejendomsvurderingen i 2003 er ansat på baggrund af 50 %'s nedslag i vurderingen som »fri« lejlighed og som konsekvens heraf gælder det samme ved årsreguleringen for 2004.

Der findes derfor en kontantejendomsvurdering uden hensyntagen til huslejerestriktioner i nærværende sag, hvor klager har anvendt den inden overdragelsen sidst kendte kontantejendomsvurdering som »fri« lejlighed med fradrag af 15 %, dvs. 918.000 kr. som overdragelsessum, herefter oprundet til 920.000 kr.

Denne værdiansættelse er direkte omfattet af cirkulærets pkt. 6, hvorfor overdragelsessummen skal anerkendes.

Det anføres endvidere, at naboledigheden i 2004 var vurderingsmæssigt identisk med den her omhandlede lejligheds vurdering før fradraget for »ikke fri« lejlighed og konsekvensen af den påklagede afgørelse er derfor, at naboen kunne overdrage sin lejlighed på baggrund af vurderingen med fradrag af 15 %, mens klager og dennes ægtefælle ikke kunne overdrage deres lejlighed til samme pris til trods for, at vurderingen som »fri« lejlighed var kendt og identisk for begge lejligheder. Efter repræsentantens opfattelse forekommer dette uhensigtsmæssigt og i strid med det forvaltningsretlige lighedsprincip, hvorefter lige forhold skal behandles lige i retlig henseende. I relation hertil henvises til TSM1998.137 vedr. Skatteministeriets udtalelse vedrørende skærpet fokus på hjemmelsgrundlaget i forbindelse med en række tabte Højesteretsdomme.

Klager skal derfor have medhold i den principale påstand, således at overdragelsessummen på 920.000 kr. respekteres og skatteansættelsen tilbageføres til det selvangivne.

I forbindelse med det afholdte møde i sagen blev det bl.a. oplyst, at der på overdragelsestidspunktet ikke var nyt tag, nye vinduer og nyt køkken mv., således som tilfældet er i dag. Lejligheden blev overdraget »til renovering«.

Der blev henvist til låneorientering, hvor banken, uafhængig tredjemand, vurderer lejligheden til 1.290.000 kr. på overdragelsestidspunktet.

Der blev udleveret kopi af vurderingsankenævnets forslag til afgørelse vedrørende ejerlejligheden. - Klage over vurderingen pr. 1. oktober 2008 (forslag 1.750.000 kr.) - Det blev anført, at en identisk ejerlejlighed er solgt/købt i marts 2009 for 1.100.000 kr.

Der blev udleveret oversigt over ejendomsvurderingen 1992-2008 for nogle ejendomme og det blev i denne forbindelse oplyst, at disse ejerlejligheder er identiske/sammenlignelige i størrelse/beliggenhed, stuelejligheder.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Primær påstand:

Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skal medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem den kontantomregnede afståelsessum og den kontantomregnede anskaffelsessum, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 1. For personer skal fortjenesten medtages som kapitalindkomst i den skattepligtige indkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 15.

Den kontante afståelsessum er undergivet SKATs prøvelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6. Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 7, at der skal være symmetri mellem sælgers afståelsessum og købers anskaffelsessum.

Ved familieoverdragelser kan fast ejendom, der handles mellem forældre og børn, værdiansættes efter bestemmelserne i værdiansættelsescirkulæret, cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Hovedreglen i værdiansættelsescirkulærets punkt 2 er, at det er værdien i handel og vandel, det vil sige i fri handel mellem uafhængige parter på det åbne marked, der skal danne grundlag for værdiansættelsen af overdragelsessummen. Det følger af værdiansættelsescirkulærets punkt 5, at nominel værdi skal omregnes til kontantværdi.

I værdiansættelsescirkulærets punkt 6 findes en undtagelse til værdien i handel og vandel, idet parterne frit kan handle indenfor +/- 15 % af den seneste offentliggjorte kontante ejendomsvurdering.

Undtagelsen i værdiansættelsescirkulærets punkt 6 er omfattet af en yderligere undtagelse i værdiansættelsescirkulærets punkt 9, som bringer værdien tilbage til udgangspunktet i værdiansættelsescirkulærets punkt 2, om værdien i handel og vandel, når der er tale om en ejerlejlighed, der er vurderet som en udlejet, ikke fri, ejerlejlighed.

På baggrund af indberettede salgspriser på udlejede ejerlejligheder har der siden 18. almindelige vurdering, pr. 1. januar 1986, dannet sig en administrativ praksis, hvorefter ejendomsværdien for en udlejet, ikke fri, ejerlejlighed almindeligvis er blevet ansat til 50 pct., af hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været »fri«. Hvor en ejerlejlighed er oplyst udlejet på sædvanlige lejevilkår, udarbejder told- og skatteforvaltningen forslag i overensstemmelse med denne praksis.

Værdiansættelsescirkulærets punkt 9 finder anvendelse, såfremt ejerlejligheden ved gaveoverdragelsen er overdraget som en »fri« ejerlejlighed, selv om den ved den seneste offentlige vurdering er vurderet som en udlejet ejerlejlighed under hensyn til huslejerestriktioner. Hvis den er det, er den seneste offentlige kontantejendomsværdi ikke et brugbart sammenligningsgrundlag og SKAT skal undersøge, hvad markedsprisen er for sammenlignelige ejerlejligheder i området.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at når værdien af en ejerlejlighed skal ansættes i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulærets punkt 9, hvilket fører til hovedreglen i punkt 2, værdien i handel og vandel, så kan undtagelsesbestemmelsen i punkt 6, 15 % - reglen, ikke finde anvendelse.

Det fremgår af sagen, at den af sagen omhandlede ejerlejlighed, ved den seneste offentlige vurdering, forud for handelen, er vurderet som en udlejet, ikke fri, ejerlejlighed. Det vil sige bundet af huslejerestriktioner og vurderet til 50 % af hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været »fri«.

Landsskatteretten finder, at den omhandlede ejerlejlighed ved salget - fra forældre til datter - reelt bliver en »fri« ejerlejlighed, fordi det er lejerens, datteren, som erhverver ejerlejligheden til egen fortsat beboelse. Forældrene og datteren anses herefter ikke for bundet af huslejerestriktioner.

Landsskatteretten bemærker, at da der sælges til datteren bliver der tale om en gave og ejerlejligheden sælges som »fri«.

Det følger herefter af værdiansættelsescirkulæret, at den omhandlede ejerlejlighed skal overdrages til værdien i handel og vandel.

Der ses således ikke at være hjemmel til at følge den primære påstand i sagen.

Subsidiær påstand:

Det er på det foreliggende grundlag Landsskatterettens opfattelse, at overdragelsessummen kan ansættes til 1.500.000 kr. Landsskatteretten har herved særlig lagt vægt på salg af ejerlejligheder i opgangen, samt salg af tilsvarende ejerlejlighed i 2009, samt at der er tale om en stuelejlighed og at lejligheden efter overdragelsen har fået nyt køkken mv.