

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9860 af 01/09/2021 (Gældende)

+/- 15 pct.-reglen ved familieoverdragelse af campingplads og fast ejendom. Ikke særlige omstændigheder

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0535974

+/- 15 pct.-reglen ved familieoverdragelse af campingplads og fast ejendom. Ikke særlige omstændigheder

Skatterådet bekræftede, at spørger kunne overdrage 50% af den pågældende ejendom til datteren og anvende 50% af den seneste offentlige vurdering på 6.350.000 kr. fratrukket 15% som overdragelsessum, uden at der skulle betales gaveafgift.

Det var på baggrund af en samlet konkret vurdering rådets opfattelse, at der ikke var holdepunkter for, at overdragelsessummen, opgjort efter +/- 15% reglen i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, ikke var udtryk for ejendommens reelle handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Der forelå herefter ikke særlige omstændigheder.

Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen, ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen, ikke væsentlig vil overstige overdragelsessummen. Rådet forudsatte ligeledes, at der ikke vil blive givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

Skatterådet bekræftede, at Spørger kunne anvende TSS-Cirkulære 2000-10 til beregning af goodwill ved generationsskifte i den pågældende virksomhed, og at goodwillberegningen udviste en goodwill på 514.848 kr. Skatterådet fandt således, at beregningsmodellen gav en realistisk værdiansættelse af handelsværdien af virksomhedens goodwill. Rådet har testet goodwillberegningen på 514.848 kr. med en DCF-beregning per den 1. januar 2019, som om virksomheden var et ApS med selskabsskats beskatning på 22% med en generelt ikke selskabsspecifikt afkastkrav. Driftsherreløn og løn til ægtefælle er taget med som en omkostning. Kontrol, ved DCF-beregning, viste at goodwill på 514.848 kr. ikke var for lav og derfor ikke kunne afvises.

Skatterådsmøde 1. september 2021 - SKM2021. 492. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ved overdragelse af 50 pct. af ejendommen, kan anvende 50 pct. af den seneste offentlige vurdering på 6.350.000 kr. fratrukket 15 pct. som overdragelsessum, uden der skal betales gaveafgift?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan anvende TSS-Cirkulære 2000-10 til beregning af goodwill ved generationsskifte?
3. Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende, kan Skatterådet så bekræftes, at goodwillberegningen udviser en goodwill på 514.848 kr.?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

I forbindelse med påtænkt generationsskifte i Spørgers virksomheden ønskes den omhandlede ejendom og virksomheden overdraget til Spørgers datter.

Ejendommen er en campingplads med tilhørende administration og øvrige bygninger. Ejendommen ejes med 50 pct. af Spørger og med 50 pct. af Spørgers hustru. Ejendommen blev erhvervet af forældrene den 1. april 1993 for 3.000.000 kr.

Det er oplyst, at der ikke er foretaget forbedringer på ejendommen de senere år, men udelukkende almindelig vedligeholdelse.

Spørgers repræsentant har svaret dette til Skattestyrelsens brev om anmodning om yderligere oplysninger af 14. november 2019:

- Giver der ved overdragelsen gaver/formueforøgelser eller testamentariske dispositioner: Svar på dette punkt er, at det er der endnu ikke taget stilling til på nuværende tidspunkt, og at det skal der regnes på når værdien for ejendom samt goodwill er fastlagt.
- Ejendommen er ikke vurderet af sagkyndig på nuværende tidspunkt.
- Der er ingen væsentlige forbedringer siden 2011, hvilket også kan ses ud af vedhæftede årsregnskab 2018 under skattemæssige specifikationer.
- Størrelse af lån til overdrager i forbindelse med handlen: Det er der endnu ikke taget stilling til på nuværende tidspunkt. Det skal der regnes på når værdierne er fastlagt.

Følgende fremgår af årsrapporten for 2018 for Spørgers virksomhed:

BALANCE PR. 31. DECEMBER

	<u>2017</u>	<u>2018</u>
<u>AKTIVER</u>		
Bygninger og grunde	6.060.988 kr.	6.198.264 kr.
Produktionsanlæg og maskiner	0	0
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	<u>54.742 kr.</u>	<u>76.745 kr.</u>
Materielle anlægsaktiver	<u>6.115.730 kr.</u>	<u>6.245.009 kr.</u>
<u>ANLÆGSAKTIVER</u>	<u>6.115.730 kr.</u>	<u>6.245.009 kr.</u>
Varelager	10.000 kr.	10.000 kr.
Varebeholdninger	10.000 kr.	10.000 kr.
Andre tilgodehavender	46.404 kr.	20.357 kr.
Tilgodehavender	46.404 kr.	20.357 kr.
Likvide beholdninger	20.757 kr.	42.198 kr.
<u>OMSÆTNINGSAKTIVER</u>	<u>77.161 kr.</u>	<u>72.555 kr.</u>
<u>AKTIVER</u>	<u>6.192.891 kr.</u>	<u>6.317.564 kr.</u>
<u>PASSIVER</u>		
EGENKAPITAL	<u>3.078.503 kr.</u>	<u>2.772.124 kr.</u>
Prioritetsgæld	2.353.062 kr.	2.582.206 kr.
Langsigtede gældsforpligtelser	<u>2.353.062 kr.</u>	<u>2.582.206 kr.</u>
Kreditinstitutter	632.592 kr.	790.312 kr.
Anden gæld	128.707 kr.	172.922 kr.
Kortsigtede gældsforpligtelser	<u>761.299 kr.</u>	<u>963.234 kr.</u>
<u>GÆLDSFORPLIGTELSE</u>	<u>3.114.361 kr.</u>	<u>3.545.440 kr.</u>
<u>PASSIVER</u>	<u>6.192.891 kr.</u>	<u>6.317.564 kr.</u>

Spørgers opfattelse og begrundelse

Forældrene ønsker at overdrage ejendommen til datteren og anvende den seneste offentlige vurdering på 6.350.000 kr. minus 15 pct. som overdragelsessum.

I forbindelse med overdragelsen ønskes, til beregning af goodwillværdien, at anvende TSS-Cirkulære 2000-10 ved generationsskiftet. Goodwillberegningen er indsendt og udviser en beregnet goodwill på 514.848 kr. (beregnings år 2016-2018).

Goodwill beregning

Beregning til værdiansættelse af goodwill

	<u>3. sidste år</u>	<u>2. sidste år</u>	<u>Sidste år</u>
Resultat	771.320 kr.	814.167 kr.	934.268 kr.
<u>Reguleringer:</u>			
Ikke udgiftsført løn eller vederlag til eventuel medarbejdende ægtefælle	-225.700 kr.	-230.600 kr.	-235.800 kr.
Finansielle indtægter			
Finansielle udgifter	135.581 kr.	126.024 kr.	108.014 kr.
Afskrivninger på tilkøbt goodwill			
Investeringsfondshenlæggelser			
Forskudsafskrivninger			
Andre ikke skatter relevante driftsmæssige poster			
Ekstraordinære poster			
Resultat	<u>681.201 kr.</u>	<u>709.591 kr.</u>	<u>806.482 kr.</u>
Vægtning	1	2	3
	<u>681.201 kr.</u>	<u>1.419.182 kr.</u>	<u>2.419.446 kr.</u>
			<u>4.519.829 kr.</u>
Vægtet reguleret resultat (divideret med 6)			753.305 kr.
Udviklingstendens = (resultat sidste år - resultat 3. sidste år)/2			<u>62.641 kr.</u>
			815.945 kr.
Driftsherreløn 50 pct. (min. 250.000 og maks 1 mio.)			<u>-407.973 kr.</u>
			407.973 kr.
Forrentning af aktiver ak-rente: 3 tiver: 5.500.000			<u>-165.000 kr.</u>
Rest til forrentning af goodwill			<u>242.973 kr.</u>
Kapitaliseringsfaktor 2,12			<u>514.848 kr.</u>
Den beregnede goodwill			<u>514.848 kr.</u>

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ved overdragelse af 50 pct. af ejendommen, kan anvende 50 pct. af den seneste offentlige vurdering på 6.350.000 kr. fratrukket 15 pct. som overdragelsessum uden, at der skal betales gaveafgift.

Begrundelse

Ved overdragelse af fast ejendom ved gave eller arv skal ejendommens værdi ansættes til handelsværdien på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jf. boafgiftslovens §§ 12 og 27. Det følger således af boafgiftslovens § 27, at en gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for gavens modtagelse, ved overdragelse i levende live.

Retningslinjer for værdiansættelsen findes i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberetning.

Følgende fremgår af cirkulærets punkt 2, 1. afsnit:

A. Aktiver

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

Cirkulærets punkt 4, 1. og 2. afsnit har følgende ordlyd:

4. Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal den ansættes til værdien i handel ogandel. Det fremgår af §§ 17-19 i arve- og gaveafgiftsloven, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Skatte- og afgiftsmyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

Af cirkulærets punkt 6, 2. afsnit fremgår følgende:

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

Af cirkulærets punkt 48 fremgår følgende:

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

Højesteret tog i SKM2016. 279. HR stilling til, om skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulærets punkt 6, 2. afsnit.

Sagen vedrørte et arveudlæg af to faste ejendomme. Den ene arving fik udlagt to ejendomme, som i boopgørelsen var værdiansat efter 15 pct.-reglen, og arvingen gav samtidig arveafkald til fordel for boets anden arving. Det fremgik ligeledes af sagen, at arvingen, som fik udlagt ejendommene, havde optaget realkreditlån i ejendommene.

I præmisserne udtalte Højesteret bl.a., at punkt 6 skal ses i sammenhæng med cirkulærets punkt 48, hvoraf følger, at anvisningerne i cirkulæret alene er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller gaveanmeldelse.

Med henvisning til en række kilder, bl.a. værdiansættelsescirkulærets punkt 6 og 48, og forarbejderne til boafgiftslovens § 12, fortolkede Højesteret boafgiftslovens § 12 således, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret fandt, at der i sagen konkret forelå særlige omstændigheder. For det første var realkreditlånene i ejendommene i boperioden optaget til højere værdier end overtagelsesværdierne i boopgørelsen. For det andet var overtagelsesværdierne mindre end de værdier, som arvingerne internt havde anvendt ved bodelingen. Derved skulle skattemyndighederne ikke acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen.

Derved skal skattemyndighederne, jf. SKM2016. 279. HR, ikke acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret har ved kendelse af 26. april 2021 (SKM2021. 267. HR) - med henvisning til SKM2016. 279. HR - endnu en gang udtalt, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

I denne sag var værdiansættelsen af en udlejningsejendom i et dødsbo efter Skattestyrelsens opfattelse ikke udtryk for ejendommens handelsværdi, og Skattestyrelsen havde på den baggrund anmodet skifteretten om sagkyndig vurdering. Højesteret udtalte bl.a., at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav, og at dette også gælder, hvor de offentlige ejendomsvurderinger gennem en længere periode ikke er blevet ajourført. Højesteret fandt, at en prisstatistik, som Skattestyrelsen havde henvist til, og en af Skattestyrelsen beregnet afkastprocent vedrørende ejendommen reelt var 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 på den baggrund, at der var ikke oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering. Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering blev derfor ikke taget til følge.

Af ovennævnte højesteretskendelse kan udledes, at der skal være særlige konkrete forhold vedrørende netop den ejendom, som skal bedømmes, for at Skattestyrelsen kan tilsidesætte en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen. Højesteretskendelsen bidrager således til fortolkningen af særlige omstændigheder.

Vestre Landsret har den 23. juni 2021 afsagt dom i en sag om anvendelse af 15 pct.-reglen på gaveområdet, se SKM2021. 345. VLR. Landsretten fandt, at 15 pct.-reglen skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning. Landsretten fandt desuden, at de sagsøgte ikke havde godtgjort en bindende administrativ praksis, som gav ret til, at 15 pct.-reglen kunne anvendes.

Landsretten fandt i den konkrete sag, at der var tale om særlige omstændigheder. Det skyldes, at børnene, inden ejendommen blev overdraget til dem for 1.615.000 kr., var bekendt med kommunens ønske om at købe ejendommen for 5 mio. kr., havde indgået i salgsforhandlinger med kommunen, og havde accepteret at sælge den til kommunen for dette beløb.

Efter Skattestyrelsens opfattelse fastslår dommen, i overensstemmelse med SKM2016. 279. HR og SKM2021. 267. HR, at hovedreglen er, at en værdiansættelse kan ske efter 15 pct.-reglen, medmindre der er særlige og konkrete omstændigheder vedrørende den pågældende ejendom.

I SKM2020. 185. VLR havde Skattestyrelsen anmodet om sagkyndig vurdering af en ejerlejlighed, der var udlagt til en arving for 654.500 kr. efter 15 pct.-reglen. Med henvisning til skifterettens grunde tiltrådte landsretten, at der forelå særlige omstændigheder bl.a. som følge af, at arvingen kort efter udlægget havde optaget et kreditforeningslån, som med en belåning på 80 pct. ville svare til en værdi af

ejerlejligheden på 1.365.000 kr., og at kvadratmeterprisen ved udlægget afveg 150-185 pct. i forhold til kvadratmeterprisen på sammenlignelige ejerlejligheder.

/- 15 pct.-reglen kan således ikke anvendes ved overdragelse af fast ejendom, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Om der foreligger særlige omstændigheder, er en samlet konkret vurdering, hvori der efter Skattestyrelsens opfattelse indgår en række forhold.

Efter Skattestyrelsens vurdering skal det først vurderes, om der er et/flere konkrete:

- Holdepunkt/-er for at værdiansættelsen efter +/-15 pct.-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi.

Hvis dette er tilfældet, skal der herefter i den konkrete vurdering inddrages:

- Størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der fremkommer efter holdepunktet/-erne.
- Den tidsmæssige sammenhæng mellem holdepunktet/-erne for en ejendoms reelle værdi og overdragelsen til en værdi opgjort efter værdiansættelsescirkulæret.

Eksempler på holdepunkter kan fx være en handel af den konkrete ejendom mellem uafhængige parter, belåning af ejendommen, arveforskud til de børn som ikke overtager ejendommen, eller væsentlige renoveringer.

Der vil således skulle foretages en samlet konkret vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder, hvor både tiden og prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien også vil skulle indgå.

I nærværende sag ønsker faderen at overdrage 50 pct. af ejendommen til 50 pct. af den seneste offentlige vurdering på 6.350.000 kr. fratrukket 15 pct. Forældrene erhvervede ejendommen i 1993 for 3.000.000 kr. Der foreligger ikke oplysninger om andre overdragelser for ejendommen.

Der foreligger ikke oplysninger om, at ejendommen har været undergivet ændringer, i perioden fra forældrenes køb og til overdragelsen til datteren, der kan begrunde en markant værdiforringelse af ejendommen. Der er heller ingen oplysninger om væsentlige renovering og/eller ombygning af ejendommen.

Der er ikke oplysninger om, at der er indhentet en sagkyndig vurdering, som fx er blevet foretaget af en ejendomsmægler.

I virksomhedens årsrapport for 2018 er "Bygninger og grunde" medtaget med 6.198.264 kr. Ejendommens værdi i regnskabet er således mindre end den offentlige ejendomsvurdering på 6.350.000 kr.

Virksomhedens prioritetsgæld er optaget med 2.582.206 kr. i virksomhedens årsrapport for 2018. Prioritetsgælden svarer til ca. 41 pct. af ejendommens offentlige ejendomsvurdering.

Skattestyrelsen bemærker, at der på nuværende tidspunkt ikke har taget stilling til belåningen for ejendommen ved overdragelsen. Spørger har oplyst, at der skal regnes på belåningen, når værdierne er fastlagt. Skattestyrelsen forudsætter, at optagelse af realkreditlån og øvrige lån i ejendommen ikke vil være baseret på en anden værdi end overdragelsessummen.

Det bemærkes videre, at der på nuværende tidspunkt ikke er taget stilling til, om der gives gaver eller formueforøgelser til andre børn, idet der skal regnes på det, når værdien for ejendommen og goodwill er fastlagt. Skattestyrelsens forudsætter, at der ikke forbindelse med handlen vil blive tale om gaver eller arveforskud til Spørgers andre børn.

Det er herefter, på baggrund af en samlet konkret vurdering, Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er holdepunkter for, at overdragelsessummen opgjort efter $\pm$ 15 pct.-reglen ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Der foreligger herefter ikke særlige omstændigheder, hvorved 50 pct. af ejendommen kan overdrages med overdragelsessummen på 50 pct. af 6.350.000 kr. fratrukket 15 pct. uden, at der skal betales gaveafgift.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende TSS-Cirkulære 2000-10 til beregning af goodwill ved generationsskifte.

Begrundelse

Skattestyrelsen bemærker, at Ligningsrådets vejledende anvisning, som er offentliggjort i Skatteministeriets cirkulære nr. 44 af 28. marts 2000 (TSS-Cirkulære 2000-10), er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor være konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre brugbar. I disse tilfælde skal der ændres i resultatet, så den endelige værdiansættelse skønsmæssigt svarer til den pris, som en uafhængig tredjemand må forventes at ville betale for goodwill under de foreliggende omstændigheder.

Ved brug af beregningsmodellen er det afgørende, at der bliver taget stilling til, om beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill eller ej, og om der i situationen er omstændigheder, der skal tages højde for. Den goodwillværdi, der fremkommer ved brug af den vejledende beregningsmodel skal altid underkastes en prøvelse af, om den beregnede værdi svarer til den reelle handelsværdi eller ej.

På baggrund af en konkret vurdering er det Skattestyrelsens opfattelse, at der for Spørgers enkeltmandsvirksomhed kan beregnes goodwillværdi ved anvendelse af TSS-Cirkulære 2000-10. Styrelsen finder således, at beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af handelsværdien af virksomhedens goodwill. Der henvises til Skattestyrelsens begrundelse i spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende ønskes bekræftet, at goodwillberegningen udviser en goodwill på 514.848 kr.

Begrundelse

Idet der henvises til bemærkningerne ovenfor i spørgsmål 2, har Skattestyrelsen testet goodwillberegningen på 514.848 kr. med en DCF-beregning per den 1. januar 2019, som om virksomheden er et ApS med selskabsskats beskatning på 22 pct. med en generelt ikke selskabsspecifikt afkastkrav. Driftsherreløn og løn til ægtefælle er taget med som en omkostning. Kontrol, ved DCF-beregning, viser at goodwill på 514.848 kr. ikke er for lav og derfor ikke kan afvises.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse for så vidt angår vurderingen af, at der ikke foreligger særlige omstændigheder i spørgsmål 1. Skatterådet forudsætter, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentlig overstiger overdragelsessummen. Rådet forudsætter ligeledes, at der ikke gives gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse i spørgsmål 2 og 3.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Boafgiftsloven

"(...)

§ 27, stk. 1. En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

(...)"

Praksis

SKM2021. 267. HR

En udlejningsejendoms værdi var ved arveudlæg fastsat til den offentlige ejendomsvurdering minus 15 %. Værdiansættelsen var efter Skattestyrelsens opfattelse ikke udtryk for ejendommens reelle handelsværdi, og styrelsen havde derfor anmodet om, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af ejendommens handelsværdi på udlægstidspunktet.

Højesteret udtalte - med henvisning til Højesterets kendelse af 8. marts 2016 (UfR 2016.2126) - at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Højesteret udtalte endvidere bl.a., at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav. Dette gælder efter Højesterets opfattelse også, hvor de offentlige ejendomsvurderinger gennem en længere periode ikke er blevet ajourført.

Højesteret fandt, at både den prisstatistik, som Skattestyrelsen havde henvist til, og den af styrelsen beregnede afkastprocent vedrørende den udlagte ejendom reelt var udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området. Der var ikke oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering. Højesteret afviste derfor Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering.

SKM2016. 279. HR

SKAT, S, havde i dødsboet efter A anmodet skifteretten om, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af boets to faste ejendomme, idet der efter S' opfattelse var en begrundet formodning om, at handelsværdien af ejendommene oversteg de værdier, der var anført i boopgørelsen. Ejendommene var udlagt til arvingen B, der havde givet afkald på en arv på 2,1 mio. kr. til fordel for boets anden arving C. Spørgsmå-

let var, om værdiansættelsescirkulærets punkt 6, 2. afsnit, medførte, at SKAT var afskåret fra at anmode om en sagkyndig vurdering af ejendommenes værdi, fordi boet havde værdiansat ejendommene således, at deres værdi afveg mindre end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering.

Højesteret udtalte, at cirkulæret indebærer, at S skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Det var ikke godtgjort, at det var en fast administrativ praksis, at en værdiansættelse efter 15 %-reglen altid skulle lægges til grund af S. Da realkreditinstitutter kort efter B's overtagelse havde vurderet de to ejendomme til henholdsvis ca. 2,4 mio. kr. og 6 mio. kr., mens B efter boopgørelsen havde overtaget ejendommene for 2 mio. kr. og 5,75 mio. kr., og da B samtidig havde givet arveafkald på 2,1 mio. kr., forelå der sådanne særlige omstændigheder, at S' anmodning om vurdering af ejendommene skulle imødekommes. Højesteret stadfæstede herved landsrettens kendelse.

SKM2021. 345. VLR

En landbrugsejendom var blevet overdraget til ejerens fem børn med 1/5 del til hver, til en købesum på i alt 1.615.mio. kr., svarede til -15 pct. af den offentlige ejendomsvurdering. Børnene videresolgte ejendommen til kommunen 11 dage efter overdragelsen for 5 mio. kr. Børnene var forinden overdragelsen bekendt med, at kommunen ønskede at overtage ejendommen, og at der var afsat 5 mio. kr. til det. Skattestyrelsen traf afgørelser om, at ejendommens handelsværdi udgjorde 5 mio. kr.

Landsretten fandt, at 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning. Landsretten fandt desuden, at de sagsøgte ikke havde godtgjort en bindende administrativ praksis, som gav ret til, at 15 %-reglen kunne anvendes. På den baggrund fandt landsretten, at skattemyndighederne ikke er forpligtede til at acceptere værdiansættelsen på 1.615.000 kr., hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Landsretten fandt, at der i en situation som den foreliggende, hvor børnene, inden ejendommen blev overdraget til dem for 1.615.000 kr., var bekendt med kommunens ønske om at købe ejendommen for 5 mio. kr., havde indgået i salgsforhandlinger med kommunen, og havde accepteret at sælge den til kommunen for dette beløb, forelå særlige omstændigheder. Landsretten fandt på den baggrund endvidere, at den reelle handelsværdi udgjorde 5 mio. kr., og at den skatte- og afgiftsmæssige værdi, som skulle lægges til grund ved beregningen af gaveafgift og ejendomsavancebeskatning, var fem mio. kr. som påstået af Skatteministeriet.

SKM2020. 185. VLR

Skattestyrelsen havde med hjemmel i dødsboskiftelovens § 93, stk. 1, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 2 anmodet skifteretten om sagkyndig vurdering af boets ejerlejlighed. Ejerlejligheden var værdiansat til 85 pct. af den kontante ejendomsvurdering. Som begrundelse for anmodningen om sagkyndig vurdering havde Skattestyrelsen henset til at der i tæt tidsmæssig sammenhæng var solgt 7 ejerlejligheder i ejendoms-komplekset, hvor den gennemsnitlige kvadratmeterpris lå 150-185% højere end den værdi boet havde ansat ejerlejligheden til i boopgørelsen. Skattestyrelsen havde endvidere henset til, at udlægsmodtager efter udlægget, men inden skæringsdagen, havde optaget kreditforeningslån hvor lånets hovedstol udgjorde knapt 170% mere end den værdi boet havde ansat ejerlejligheden til. Endelig fandt Skattestyrelsen det uden betydning for anmodningen om sagkyndig vurdering, at en umyndig medarvings værge, havde godkendt arveudlægsværdien af ejerlejligheden. Der forelå derfor særlige omstændigheder, som begrundede en anmodning om sagkyndig vurdering og anmodningen kunne ikke anses som åbenbart overflødig. Boet gjorde heroverfor gældende, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, at der var grundlag for at fravige boets værdiansættelse. Den omstændighed, at andre ejendomme i samme kompleks var solgt for

væsentligt højere beløb, udgjorde ikke en særlig omstændighed. Overdragelsessummen var godkendt af den anden arvinges værge, og den anvendte overdragelsessum var lagt til grund under bodelingen.

Skifteretten bemærkede, at værdiansættelsescirkulæret ifølge retspraksis kan fraviges, hvis der foreligger særlige omstændigheder. Skifteretten imødekom Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering, idet skifteretten henså til, at arvingen havde optaget kreditforeningslån samt kvadratmeterprisen afveg 150-185 pct. i forhold til 7 sammenlignelige ejerligheder. Skifteretten henså herudover særligt til, at den anden arving i boet var umyndig, og derfor påhvilede der myndighederne et særligt ansvar for at påse, at den umyndiges interesser ikke blev forbigået.

Landsretten tiltrådte, af de grunde som nævnt af skifteretten, at Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering var taget til følge.

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning

"(...)

A. Aktiver

2. 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.

(...)

4. Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal den ansættes til værdien i handel og vandel. Det fremgår af §§ 17-19 i arve- og gaveafgiftsloven, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Skatte- og afgiftsmyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

(...)

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

(...)

B. Passiver

(...)

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse. (...)

(...)"

Spørgsmål 2 og 3

Den juridiske vejledning, C. C. 6.4.1.2, "Værdiansættelse af goodwill"

"(...)

Den vejledende anvisning om beregning af goodwill

Ligningsrådets vejledende anvisning, som offentliggjort i Skatteministeriets cirkulære nr. 44 af 28. marts 2000 er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor være konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre brugbar. I disse tilfælde skal der ændres i resultatet, så den endelige værdiansættelse skønmæssigt svarer til den pris, som en uafhængig tredjemand må forventes at ville betale for goodwill under de foreliggende omstændigheder.

Et finansieringsselskab vil typisk have omstændigheder, der gør, at beregningsmodellen skal tilpasses. Se SKM2003. 474. LR.

Den vejledende anvisning og elementerne i denne kan påberåbes af parterne, men der er ikke et krav om, at den værdi der fremkommer efter anvisningen, bliver godkendt af Skattestyrelsen, da beregningen jo kun er vejledende for handelsværdien. Tilsvarende kan Skattestyrelsen ikke blot lægge en beregning efter anvisningen til grund, hvis konkrete forhold gør anvisningen uanvendelig.

Ved brug af beregningsmodellen er det afgørende, at der bliver taget stilling til, om beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill eller ej, og om der i situationen er omstændigheder, der skal tages højde for.

Eksempelvis kan en uafhængig køber være villig til at betale et beløb for goodwill, selvom goodwill-værdien beregnet efter den vejledende anvisning er nul eller negativ. Tilsvarende kan der være situationer, hvor der kan beregnes en positiv værdi efter anvisningen, men hvor en uafhængig tredjemand ikke vil betale for goodwill.

Den goodwillværdi, der fremkommer ved brug af den vejledende beregningsmodel skal altid underkastes en prøvelse af, om den beregnede værdi svarer til den reelle handelsværdi eller ej.

Cirkulærets punkt 4 indeholder følgende eksempler på forhold, der kan have betydning for værdiansættelsen, og som kan føre til justering af den beregnede værdi:

- Velbegrundede forventninger til fremtiden, eventuelt baseret på indgåede aftaler om fremtidige ydelser
- Udviklingen fra afslutningen af sidste regnskabsperiode til tidspunktet for overdragelsen
- Situationer, hvor indehaver(e) eller medarbejdere med afgørende indflydelse på virksomhedens indtjening ikke følger med virksomheden
- I tilfælde, hvor virksomhedens indtjening udelukkende eller i det væsentlige er baseret på en eller ganske få meget store kunder, vil beregningsmodellen være mindre anvendelig. Der bør således ske et nedslag som udtryk for den usikkerhed, der er forbundet med dette
- Hvis virksomhedens indtjening i de foregående år har været påvirket af store engangsindtægter- eller udgifter herunder fx betydelige forsknings- og udviklingsudgifter, ekstraordinært store tab på debitorer eller ekstraordinært store finansielle indtægter eller udgifter.

Ligningsrådet har taget stilling til fravigelse af den vejledende anvisning, både før og efter den nugældende vejledende anvisning: Se TfS 1999, 827 LR, TfS 2000, 256 LR og TfS 2000, 392 LR.

Ligningsrådet tilsidesatte i 2 sager den anviste beregningsregel og foretog i stedet for et skøn over goodwillværdien. Beregningsreglen er kun vejledende ved værdiansættelsen af goodwill. Se TfS 1996.404 LR.

En nedsættelse eller en forhøjelse af den goodwillværdi, der beregnes ved hjælp af anvisningen, skal dog altid være baseret på faktiske omstændigheder knyttet til den virksomhed, der bliver overdraget og ikke bero på et skøn, sådan at der, fx ved en nedsættelse, bliver tale om en form for umotiveret rabat. Se SKM2011. 797. ØLR, hvor værdien af goodwill blev beregnet med udgangspunkt i den vejledende anvisning og tilpasset konkrete omstændigheder.

Når Skattestyrelsen, et skatteankenævn, Skatterådet, det tidligere Ligningsråd, Landsskatteretten eller domstolene har taget stilling til værdiansættelse af goodwill, er det den værdi, der er handelsværdien. Dermed kan hverken Skattestyrelsen eller skatteyderne begære genoptagelse af en værdiansættelse af goodwill, hvis dette udelukkende bliver begrundet i, at der måtte være kommet en ny anvisning, da anvisningen kun er vejledende for handelsværdien. Se cirkulæret.

Hvis beregningsmodellen i cirkulæret er blevet brugt til beregning af goodwill på en overdragelse før 1. april 2000 og er til ugunst for skatteyderen, har skatteyderen krav på, at den tidligere gældende anvisning til beregning af goodwill bliver anvendt. Se SKM2002. 385. DEP.

Af bemærkningerne til lov nr. 683 af 8. juni 2017 om nedsættelse af boafgift i forbindelse med generationsskifte fremgår det, at regeringen, af hensyn til at et generationsskifte kan gennemføres så enkelt som muligt, har fundet det væsentligt, at der er gennemsigtighed og forudberegnelighed for virksomhederne i forhold til principperne og retningslinjerne for værdiansættelsen af virksomheden.

Derfor ønsker regeringen i sammenhæng med lovforslaget at sikre, at det fremover påhviler Skattestyrelsen at godtgøre, at en værdiansættelse efter aktie- og goodwillcirkulærerne ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien. Se mere om dette i afsnit C. B. 2.1.4.5.1 om værdiansættelse ved bo- og gaveafgiftsberegning ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession.

(...)"

Cirkulære nr. 44 af 28/03/2000 om vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill, TSS-Cirkulære cirkulæret nr. 2000-10

"(...)

1. Indledning

Goodwill, der handles mellem interesseforbundne parter, værdiansættes efter et skøn over handelsværdien under hensyntagen til de konkret foreliggende omstændigheder.

I visse brancher eksisterer der en kutyme for værdiansættelse af goodwill ved overdragelse mellem uafhængige parter. Sådanne kutymer kan ligeledes danne grundlag for værdiansættelse ved overdragelse mellem parter med interessefællesskab.

I situationer, hvor der ikke foreligger branchekutymer eller øvrige holdepunkter for værdiansættelsen af goodwill, kan denne baseres på den nedenfor beskrevne beregningsmodel.

2. Beregningsmodellens vejledende karakter

Beregningsmodellen er udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor foreligge konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre anvendelig. I disse tilfælde skal der korrigeres i resultatet, således at den endelige værdiansættelse skønsmæssigt svarer til den pris, som en uafhængig tredjemand antages at ville betale for goodwill under de foreliggende omstændigheder.

Ved anvendelsen af beregningsmodellen er det således afgørende, at der tages stilling til, hvorvidt beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill, samt om der i situationen foreligger omstændigheder, der skal tages højde for.

Eksempelvis kan en uafhængig køber være villig til at betale et beløb for goodwill, uanset om goodwill-værdien beregnet efter den vejledende anvisning er nul eller negativ. Tilsvarende kan der være situationer, hvor der kan beregnes en positiv værdi efter anvisningen, men hvor en uafhængig tredjemand ikke vil betale for goodwill.

(...)"