

UDSKRIFT
AF
HØJESTERETS DOMBOG

HØJESTERETS DOM
afsagt onsdag den 27. november 2013

Sag 32/2012

(2. afdeling)

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Steffen Sværke)

mod

Udeladt Invest ApS og

Appelindstævnte 2

(advokat Søren Aagaard for begge)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 11. afdeling den 9. december 2011.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Lene Pagter Kristensen, Niels Grubbe, Marianne Højgaard Pedersen, Hanne Schmidt og Oliver Talevski.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har gentaget sine påstande.

De indstævnte, **Udeladt** Invest ApS og **Appelindstævnte 2**, har påstået stadfæstelse.

Supplerende sagsfremstilling

I **Udeladt** Invest ApS' opgørelse af sambeskatningsindkomst og skattepligtig indkomst for indkomståret 2005 er tabet ved salg af ejerlejligheden **Adresse 1** København N, opgjort til 1.155.830 kr. Beløbet fremkommer som forskellen mellem salgssummen pr. 1. januar 2005 på 850.000 kr. og købesummen pr. 1. september 2002 på 1.942.335 kr. med tillæg af købsomkostninger på 33.495 kr. og yderligere tillæg på i alt 30.000 kr. svarende til 10.000 kr. for hvert af årene 2002, 2003 og 2004.

Anbringender

Skatteministeriet har for Højesteret anerkendt, at ^{Udeladt} Invest ApS overdrog ejerlejligheden til **Appelindstævnte 2** forud for den 3. februar 2005, og at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering på overdragelsestidspunktet dermed var vurderingen pr. 1. oktober 2003 på 850.000 kr.

Parterne, som er enige om de beløbsmæssige opgørelser i påstandene, har i øvrigt gentaget deres anbringender.

Retsgrundlag

Vurdering af udlejede ejerlejligheder

Det fremgår af punkt B.3.1.1.3 i vurderingsvejledningen for 2005, at der ved ansættelsen af ejendomsværdien for udlejede ejerlejligheder tages hensyn til lejelovgivningens regler om begrænsning i adgangen til opsigelse af lejemålet. 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 lejlighed almindeligvis ansættes til 50 % af, hvad ejendomsværdien ville være blevet ansat til, hvis ejerlejligheden havde været fri. Særlige forhold kan dog føre til, at denne praksis fraviges. Der vil således kunne gøres undtagelse i de tilfælde, hvor lejeren vil kunne opsiges med 1 års varsel, jf. lejelovens § 83, stk. 1, litra a, sammenholdt med § 84, og § 86, stk. 1. I sådanne tilfælde skal lejligheden vurderes, som om der var tale om en fri ejerlejlighed, idet der dog kan indrømmes et skønsmæssigt nedslag på op til 20 % under hensyn til opsigelsesfristen. Det samme gælder i tilfælde, hvor lejeaftalen er tidsbestemt og derfor ophører uden opsigelse ved lejeperiodens udløb.

Handel mellem interesseforbundne parter

Ved salg af en fast ejendom mellem interesseforbundne parter skal ved afgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvendes en salgspris svarende til, hvad en uafhængig tredjemand ville have betalt på det tidspunkt, hvor bindende aftale er indgået, jf. herved også ligningslovens § 2, stk. 1, hvor armslængdeprincippet er lovfæstet.

Ved vurderingen af, om overdragelse af en fast ejendom mellem interesseforbundne parter er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, vil der efter administrativ praksis i almindelighed blive lagt vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering. Dette gælder dog ikke, hvis den senest offentliggjorte ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Der kan herom henvises til det dagældende TSS-cirkulære 2000-5 af 15. marts 2000 om værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter og punkt S.F.2.3.2 i ligningsvejledningen for 2005.

Højesterets begrundelse og resultat

Udeladt Invest ApS solgte forud for den 3. februar 2005 en ejerlejlighed til Appelandstævnte 2 [redacted] der var eneanpartshaver i selskabet. Anpartsselskabet havde i 2002 købt ejerlejligheden for knap 2 mio. kr. med henblik på at udleje den til Appelandstævnte 2's sønner, der skulle studere i København. Lejemålet, der ikke var tidsbestemt, blev indgået med sædvanlige opsigelsesbegrænsninger for udlejer. Ved købet af ejerlejligheden i 2005 skulle Appelandstævnte 2 [redacted] respektere anpartsselskabets lejeaftale med hans sønner, og prisen blev aftalt til 850.000 kr., hvilket svarede til den senest offentliggjorte ejendomsvurdering på salgstidspunktet. Ved denne vurdering, som var fra oktober 2003, var der efter anmodning fra anpartsselskabet taget hensyn til lejemålet og givet et nedslag på 50 % i, hvad ejendomsværdien ville være ansat til, hvis lejligheden ikke havde været udlejet. Parterne er enige om, at handelsværdien på overdragelsestidspunktet var 2,6 mio. kr., hvis der ses bort fra lejekontrakten.

Hovedspørgsmålet i sagen er, om der ved vurderingen af handelsværdien af ejerlejligheden ved salget i 2005 skal tages hensyn til, at anpartsselskabet havde udlejet lejligheden til Appelandstævnte 2's sønner.

Da der er tale om en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter, skal armslængdeprincippet overholdes, jf. herved ligningslovens § 2, stk. 1. Ved bedømmelsen af, om salget af ejerlejligheden er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan der efter administrativ praksis som udgangspunkt lægges vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, men skattemyndighederne er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejerlejlighedens handelsværdi ved salget. Den senest offentliggjorte ejendomsvurdering vil f.eks. ikke være retvisende, hvis værdien af ejerlejligheden er ansat un-

der hensyn til, at ejendommen er udlejet, såfremt ejerlejligheden i realiteten er overdraget som fri.

Udeladt Invest ApS erhvervede ejerlejligheden i 2002 med henblik på at udleje den til eneanpartshaveren Appelindstævnte 2's sønner, der skulle studere i København, og lejligheden var ved salget i 2005 til Appelindstævnte 2 fortsat udlejet til hans sønner. Under disse omstændigheder finder Højesteret, at udlejningen til Appelindstævnte 2's sønner ikke kan anses at udgøre en sådan byrde for Appelindstævnte 2, at dette har betydning for fastlæggelsen af lejlighedens handelsværdi ved salget til ham.

På denne baggrund er Højesteret enig med landsrettens mindretal i, at den seneste offentlige vurdering af ejerlejligheden til 850.000 kr., hvor der som nævnt er taget hensyn til lejekontrakten, ikke giver et retvisende udtryk for lejlighedens handelsværdi ved salget til Appelindstævnte 2. Handelsværdien må i stedet fastsættes til 2,6 mio. kr., som ubestridt svarer til lejlighedens handelsværdi på salgstidspunktet, når der ses bort fra lejekontrakten.

Udeladt Invest ApS har herefter ikke lidt et fremførselsberettiget tab på 1.155.830 kr. i forbindelse med afståelsen af lejligheden, men skal efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven beskattes af en avance svarende til differencen mellem handelsværdien på 2,6 mio. kr. og anskaffelsessummen.

Appelindstævnte 2 skal endvidere beskattes af en udlodning svarende til forskellen mellem den aftalte købesum på 850.000 kr. og handelsværdien, jf. ligningslovens § 16 A.

Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstande til følge som nedenfor bestemt.

I sagsomkostninger for begge instanser skal Udeladt Invest ApS og Appelindstævnte 2 solidarisk betale 10.000 kr. til Skatteministeriet, og herudover skal de hver betale 100.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet på 10.000 kr. er til dækning af udgifter til retsafgift, mens beløbene på 100.000 kr. er til dækning af udgifter til advokatbistand.

Thi kendes for ret:

Udeladt Invest ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 forhøjes med 594.170 kr.

Udeladt Invest ApS skal anerkende, at et tab på 1.115.830 kr. ved afståelse af ejendommen **Adresse 1**, 2200 København N, til **Appelindstævnte 2** ikke er fremførelsesberettiget.

Skatteministeriet frifindes for **Udeladt** Invest ApS's selvstændige påstand om, at selskabets fremførelsesberettigede tab udgør 1.155.830 kr.

Appelindstævnte 2's aktieindkomst for indkomståret 2005 forhøjes med 1.710.000 kr.

Skatteministeriet frifindes for **Appelindstævnte 2's** selvstændige påstand om, at hans aktieindkomst for 2005 nedsættes med 40.000 kr.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal **Udeladt** Invest ApS og **Appelindstævnte 2** solidarisk betale 10.000 kr. til Skatteministeriet. I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal **Udeladt** Invest ApS og **Appelindstævnte 2** herudover hver betale 100.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgørelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.

--oo0oo--

**Udskriftens rigtighed bekræftes.
Højesteret, den 27. november 2013.**

**Anonymiseret
kontorfuldmægtig**