

Master i Skat

Masterafhandling

Efterår 2021

Er der et retskrav på at anvende værdiansættelsescirculæret ved overdragelse af fast ejendom i dødsbo og levende live

Udarbejdet af: Marianne Riber Rasmussen og Rikke Skov

Vejleder: Professor Jane Bolander

Indhold

1. Abstract.....	3
2. Indledning.....	5
3. Problemformulering	7
4. Juridisk metode.....	8
4.1 Generel beskrivelse af retskilderne.....	8
4.2 Den juridiske metode.....	9
4.3 Cirkulærers placering i retskildehierakiet.....	11
5. Værdiansættelse af fast ejendom ved gaveoverdragelser og i dødsbo.....	12
5.1 Relevante lovbestemmelser	12
5.2 Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.....	14
5.3 Cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021	16
5.4 Den juridiske vejledning.....	17
5.5 Samspillet mellem boafgiftsloven og værdiansættelsescirkulæret	18
5.6 Samspillet mellem værdiansættelsescirkulæret, Boafgiftslovens §12, stk. 2 og Dødsboskiftelovens § 93, stk. 1, samt Boafgiftslovens § 27.....	20
6. Er der et retskrav på anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret i et dødsbo	23
6.1 Højesterets afgørelse SKM2016.279.HR	23
6.2 Højesterets afgørelse SKM2021.267.HR	29
7. Er der et retskrav på anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret i levende live	32
7.1 Retskravet og den lovgivende instans	43
7.2 Retskravet og Skatterådets afgørelser.....	46
8. Konklusion på retskrav	47
9. Særlige omstændigheder	48
9.1 Skal begrebet ”særlige omstændigheder” forstås ens i dødsbo og på gaveområdet.....	48
9.2 Højesterets kendelser.....	49
9.4 Fra Højesterets kendelser til gældende ret.....	51
9.3 Udkast til styresignal vedrørende +/- 15 %-reglen.....	52
9.5 Afgørelser fra Skatterådet.....	53
9.6 Kendt handelspris	55
9.7 Arveafkald	59
9.8 Realkreditbelåning.....	60
9.9 Mæglervurdering	62
9.10 Væsentlige renoveringer.....	63
9.11 Afkastgrad	65

9.12 Værdiansættelse i regnskabet	66
9.13 Prisudvikling på sammenlignelige ejendomme	66
9.14 Opnå skattebesparelse.....	66
9.15 Ingen holdepunkter.....	68
9.16 Ejendommens art – bolig, erhverv, landbrug.....	68
9.17 Antallet af holdepunkter for særlige omstændigheder.....	69
10. Konklusion på særlige omstændigheder	70
11. Konklusion	72
12. Perspektivering	74
13. Litteraturliste	77

1. Abstract

When an immovable property is conveyed between close family members or in estates the conveyance is regulated by the rules of the Property Tax Act. According to the rules the immovable property must be valued at market value.

The Valuation Circular No. 185 of 17 November 1982 determines that if the valuation of the immovable property made by the parties or the estate is between -15 % to +15 % of the public property value the tax authorities must accept the valuation.

The public property valuation system was suspended in 2013 and especially because of rising market prices of properties it soon became at question of whether the 15 % rule could still be used.

In 2016 we got the Supreme Court judgment, SKM2016.279.HR, in which the Court ruled that the tax authorities must accept a valuation made by the 15 % rule, unless there were special circumstances. The case concerned an estate and the judgment said nothing about the rules while alive.

This judgment resulted in several new questions: How should the concept of “special circumstances” be determined, and in which situations would such special circumstances occur? Furthermore, should the rules be interpreted in the same way while alive as in estates?

In the following years several cases have been submitted to the courts and the tax authorities have sent out a draft control signal which should be guidelines to determine “special circumstances”.

This spring we got an important judgment, SKM2021.267.HR, which ruled that the special circumstances must be conditions relating the specific immovable property.

In June we got another important judgment, SKM2021.345.VLR, which ruled that the judgment, SKM2016.279.HR, applies in estates and while alive.

After the two judgements The Tax Council has sent out 18 binding answers about “special circumstances”.

By using the legal dogmatic method, we will determine applicable law when immovable property is conveyed between close family members and in estates.

The main question of this Master’s Thesis is: *“Is there a legal requirement to apply the Valuation Circular No. 185 of 17 November 1982, when conveying an immovable property in estates and while alive?”*.

The conclusion is: There is a legal requirement to use the 15 % rule, unless there are special circumstances relating conditions at the specific immovable property.

To determine special circumstances, it must be examined whether a holding point exists. Our analysis has shown that holding points are: An existing market price of the immovable property, mortgages, valuation made by a real estate agent, gifts to other children and given up inheritance.

Significant improvements of the immovable property might be a holding point.

Conditions by similar immovable properties in the same geographic area such as rate of return and price statistics will not be able to constitute special circumstances.

When a holding point for special circumstances is identified it needs to be clarified whether the holding point is strong enough. The price difference between the holding point and the valuation by using the Valuation Circular, and the temporal context, must be taken into account.

Our analysis shows that if the price difference per year is less than 20 % per year, the circumstances are not special, and the valuation will be accepted by the tax authorities.

The temporal context must be significant to determine special circumstances. If the time difference were more than 3½ years, The Tax Council found that the Valuation Circular could be used.

The tax authorities consider both the percentual price difference and the absolute difference, and they empathize that the decisions are made based on an overall concrete assessment.

We look forward to seeing judgements from the courts. Two cases will be decided in court in the near future, SKM2018.551.LSR og SKM2021.345.VLR.

2. Indledning

Overdragelse af fast ejendom er en væsentlig begivenhed for mange mennesker, private og erhvervsdrivende, én eller flere gange i livet. Ved overdragelse af fast ejendom er det centrale spørgsmål, hvordan ejendommen skal værdiansættes, og hvordan denne værdiansættelse påvirker personernes økonomiske og skattemæssige situation.

Hovedreglen for værdiansættelse af fast ejendom er handelsværdien på overdragelsestidspunktet. Handelsværdien findes i fri handel som den handelspris, uafhængige parter kan blive enige om. Hvis der ikke er en faktisk handel mellem uafhængige parter, kendes handelsværdien ikke, og værdiansættelsen skal foretages på anden vis.

Værdiansættelsen af fast ejendom ved overdragelse mellem to parter har stor betydning for parterne.

For sælger i levende live har det betydning i forhold til provenu, men det har også betydning overfor andre familiemedlemmer, hvis der i overdragelsen ligger et gavemoment. For køber har værdiansættelsen betydning for en evt. finansiering. Er der tale om en erhvervsmæssig ejendom, har værdiansættelsen ligeledes betydning for både sælger og køber i forhold til anskaffelsessum/salgssum som skal anvendes ved en opgørelse af ejendomsavance.

Værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom, er ikke reguleret ved en speciallov.

Er der tale om overdragelse i et dødsbo gælder boafgiftslovens § 12, stk. 1. Ved overdragelser i levende live, har vi de generelle bestemmelser, som fremgår af Statsskatteloven.

Er der tale om et gavemoment, kan en gave være skattepligtig efter reglerne i statsskattelovens § 4, litra c, eller den kan være afgiftspligtig efter boafgiftslovens § 27, stk. 1. Gavens værdi sættes uanset bestemmelsen altid til handelsværdien. På samme måde gælder dette princip for gaver, der bliver givet i et dødsbo. Disse ansættes også til handelsværdi, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1.

På skatteområdet er der retningslinjer for myndighedernes vurdering af, om en værdi ved overdragelse er i overensstemmelse med handelsværdien. Skattemyndighederne kan ikke anvende retningslinjerne, hvis det viser sig at der er forhold på ejendommen, som umuliggør en værdiansættelse efter retningslinjerne, og dermed giver en forkert overdragelsessum.

Cirkulære om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning nr. 185 af 17. november 1982 beskriver de nærmere betingelser for, hvorledes man skal forholde sig til værdiansættelsen, såfremt en ejendom overdrages fra dødsbo til arvinger, eller mellem personer, som er omfattet af personkredsen i boafgiftslovens § 22.

Der er i løbet af den tid, hvor vi har haft cirkulæret, blevet offentliggjort mange domme, fra både skatterådet, landsskatteretten, landsretterne og Højesteret.

Der foreligger således udelukkende administrativ- og domstolspraksis på området. Cirkulæret har sammen med administrativ praksis og domstolspraksis, stor retskildeværdi.

Der har i mange år været praksis for at skattemyndighederne accepterede en værdiansættelse i et dødsbo, eller ved gaveoverdragelse i levende live, efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret med +/- 15 %, uden at der blev stillet spørgsmål om en egentlig højere handelsværdi, fx SKM2007.431.LSR.

Hovedreglen for, hvorledes en overdragelsessum skal fastsættes ved overdragelse af fast ejendom, er handelsprisen på overdragelsestidspunktet. Det vil sige den pris, som to uafhængige parter bliver enige om er ejendommens kontantpris. Den pris kendes naturligvis kun præcis i de tilfælde, hvor der forligger en aftale mellem disse to parter, og hvor prisen i handel og vandel bliver kendt, jf. værdiansættelsescirkulærets pkt. 1.

I situationer, hvor en ejendom bliver overdraget til nærtstående, eller bliver udlagt til en arving, kan kontantværdien fastsættes til +/- 15 % af den seneste kendte offentlige vurdering, jf. gavecirkulærets pkt. 6.

Det fremgår af værdiansættelsescirkulæret pkt. 1 og gentaget i pkt. 48, at reglerne er vejledende.

I 2013 blev de offentlige ejendomsvurderinger suspenderet, hvilket betyder, at ejendomsvurderingerne fra 2011 for ejerboliger og 2012 for øvrige ejendomme er gældende, medmindre der er foretaget ændringer på ejendommen, der har begrundet en omvurdering, indtil der udsendes nye vurderinger efter den nye ejendomsvurderingslov. I mange områder i landet er sket en markant udvikling i handelspriserne på faste ejendomme siden vurderingerne blev suspenderet, og spørgsmålet om, hvorvidt værdiansættelsescirkulærets 15 %-regel fortsat kan anvendes, har naturligt meldt sig.

I denne afhandling, vil vi gøre læseren klogere på, om i hvilket omfang cirkulæret fortsat kan lægges til grund ved en overdragelse af fast ejendom fra et dødsbo til arvingerne, og overdragelse af fast ejendom i familieforhold som en gaveoverdragelse

Afhandling vil tage læseren igennem udviklingen i praksis fra cirkulærets vedtagelse i 1982 til de nyeste domme og afgørelser fra den administrative praksis og domstolspraksis i dag

3. Problemformulering

”Er der et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulære nr. 185 af 17. november 1982, ved overdragelse af fast ejendom i dødsboer og i levende live”

Afhandlingen skal belyse, hvorvidt og i hvor bred forstand dødsboer og personer, der i levende live overdrager fast ejendom til arvinger og nærtstående, har et retskrav på at benytte praksis, som er beskrevet i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Der lægges særlig vægt på cirkulærets punkt 6, hvorefter kontantejendomsværdien +/- 15 % lægges til grund som overdragelsessum, uden at der beregnes arve- eller gaveafgift.

I analysen tages udgangspunkt i domspraksis og administrativ praksis efter Højesterets dom gengivet i SKM2016.279.HR, men afgørelser fra indførelsen af værdiansættelsescirkulæret frem til dommen, samt ministersvar mv. vil også blive inddraget.

Reglerne for værdiansættelse af fast ejendom inden for personkredsen i boafgiftsloven belyses og relevante retskilder inddrages.

Den 27. september 2021 kom der et ændret, og længe ventet værdiansættelsescirkulære¹ til det oprindelige værdiansættelsescirkulære fra 1982.

Punkterne 2-16 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 ophæves, og erstattes af punkterne 2-13 i cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021.

Cirkulæret trådte i kraft fra den 15. oktober 2021, og reglerne skal benyttes ved overdragelse af de ejendomme, som har fået en offentlig ejendomsvurdering fastsat efter den nye ejendomsvurderingslov²

Cirkulæret fastsætter, at den tidligere +/- 15 % regel ændres til en +/- 20 % regel, og at skattemyndighederne skal acceptere værdiansættelsen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Afhandlingen vil belyse og analysere i hvilken udstrækning begrebet ”særlige omstændigheder” er fastlagt i administrativ- og domspraksis.

Afhandlingen vil ikke indeholde analyse eller komme nærmere ind på den nye ejendomsvurderingslov, eller det nye cirkulære, som erstatter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Ud fra seneste doms- og administrativ praksis og med inddragelse af det ændrede værdiansættelsescirkulære vil vi give vores bud på, hvordan overdragelse af fast ejendom i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning skal fortolkes og behandles fremover.

Dataindsamling er stoppet den 15. oktober 2021.

¹ Cirkulære 2021-09-27 nr. 9792 om ændring af cirkulære om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m og ved gaveafgiftsberegning

² LBK nr 1449 af 01/10/2020

4. Juridisk metode

4.1 Generel beskrivelse af retskilderne

Vores afhandling er bygget op omkring den juridiske retsdogmatiske metode, hvor vi ved indsamling af retskilder, afgørelser og domme, samt artikler, og gennem analyse og fortolkning af disse, forsøger at give vores bud på gældende ret på området.

Vores brug af den juridiske litteratur udgør et godt fortolkningsværktøj, selvom retskildeværdien af den juridiske litteratur ikke udgør en egentlig retskilde. Det er dog et godt udgangspunkt for fortolkning, og til brug for vores perspektivering.

En retskilde er efter den juridiske metode, kendetegnet ved, at den har en forpligtende og bindende værdi, for den der påberåber sig den pågældende retskilde.

Retskilderne er de kilder, som er med til at danne grundlaget for, hvad der er gældende ret. Når den rette retskilde er defineret, og herefter det faktiske grundlag for en problemstilling, kan man begynde at udlede, hvilke rettigheder og pligter der gælder for sagens parter.

I retsdogmatikken, som er betegnelsen for den måde, hvorpå man systematisk afgør en konflikt, udgør retskilderne den tungeste værdi.

I retsdogmatikken sker der ligeledes fortolkning af de retskilder, som anvendes til at udrede konflikten.

Retsdogmatikkens formål består derfor både i at beskrive gældende ret (de lege lata) og at fortolke den, både generelt og i det konkrete tilfælde.³

I Danmark er Grundloven den højst rangerende lov, hvor der i § 43 står, at ”ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”

Lige herefter har vi EU-retten.

Først herefter har vi de nationale lov, som er de primære retskilder.

Bekendtgørelser rangerer lige efter loven, og herefter har vi cirkulærer, vejledninger, styresignaler, Den Juridiske vejledning og procesvejledningen.

Grundloven, EU-retten og den nationale lovgivning er bindende for alle.

Cirkulærer, vejledninger, styresignaler, Den juridiske vejledning og procesvejledningen, er generelle instrukser, som ansatte i det offentlige system skal følge.

Skatterettens retskilder følger ikke det ovenstående retskildehierarki. Indkomstbeskatningen er nemlig udelukkende national bestemt, og er uafhængig af EU-harmoniseringen, og er derfor et nationalt anliggende.

³ Retskilder og Retsteorier, Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, 5. rev. Udgave.

Værdiansættelsen af fast ejendom på overdragelsestidspunktet, beror som ovenfor nævnt på den aftalte værdi, som to parter uden interessefællesskab, hverken personligt eller skattemæssigt, har aftalt. Eller den udlægsværdi, som en ejendom er udlagt til, til en arving.

Der er ikke en lovreguleret bestemmelse på området, som favner problematikken i sin helhed. Det vil sige, at der i disse sager ikke kan henvises til en bestemt lov.

Hverken en specifik lov eller dens forarbejder kan derfor indgå som et fortolkningsbidrag til brug for fastsættelsen af retstilstanden på området.

Problemstillingen i nærværende opgave bliver bedømt ud fra cirkulære nr. 182 af 17. november 1982, som fremover bliver benævnt værdiansættelsescirkulæret, samt den administrative- og domstolspraksis som foreligger.

Vi vil beskrive nogle lovregler, som anvendes i de omtalte afgørelser, og som de konkrete områder er omfattet af. De konkrete sager, er alle omfattet af objektive regler for, en generel beskrivelse af hvorledes en værdiansættelse skal ske, og hvilke regler der gælder i forhold til, hvem der kan anmode om at få foretaget en sagkyndig vurdering, alt efter om der er tale om overdragelse af en fast ejendom i et dødsbo, eller om en overdragelse er sket i levende live.

4.2 Den juridiske metode

Retsfaktum i en sag bliver som det første forsøg afklaret ved hjælp af ordlyden i en lovregel. Kan dette ikke ske ud fra en sproglig forståelse af lovens bogstav, er næste skridt, at der anlægges en formålsfortolkning af lovbestemmelsen.

Formålsfortolkning kan være enten en objektiv formålsfortolkning, eller en subjektiv formålsfortolkning. En objektiv formålsfortolkning har det formål at fortolke det overordnede formål med bestemmelsen, hvor den subjektive formålsfortolkning, har til formål at fortolke lovgivers forarbejder og motiver med lovbestemmelsen. I den subjektive formålsfortolkning, indarbejdes bemærkninger til loven, udvalgsarbejder, betænkninger og ministersvar.

Begge fortolkningsprincipper anvendes og vurderes i forhold til den konkrete problematik, med det formål at opnå det mest korrekte resultat af en tvist.

I analysen af, hvorvidt der er en retsbeskyttelse til at anvende reglerne i værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af fast ejendom i et dødsbo til en arving, og ved en gaveoverdragelse mellem nærtstående, anvender vi værdiansættelsescirkulærets ordlyd, samt administrativ praksis og domstolspraksis. I denne proces lægges den juridiske metode ”ned over” det skatteretlige problem.

Her har vi opmærksomhed på, at højere rangerende domstolspraksis har forrang for lavere rangerende administrativ og domstolspraksis. Det skal bemærkes, at både domstolspraksis og den administrative praksis er bindende for skattemyndighederne, hvorimod administrativ praksis ikke er bindende for domstolene.

Den administrative praksis, som foregår i skatteforvaltningen og i Landsskatteretten, anvender officelmaksimen, når en sag oplyses. Dvs., at forvaltningen eller Landsskatteretten skal lægge alle fakta til grund, og være opsøgende og modtagende i forhold til parternes frembringender.

Når sagen når til domstolene, hvor den starter enten i byretten eller i landsretten anvender man her forhandlingsmaksimen. Dvs., at byretten og landsretten tager stilling til de fakta i sagen, som parterne har fremlagt. Byretten og landsretten er ikke forpligtede til selv at søge yderligere oplysninger i sagen.

Værdiansættelsen af fast ejendom på overdragelsestidspunktet, beror som ovenfor nævnt på den aftalte værdi, som to parter uden interessefællesskab, hverken personligt eller skattemæssigt, har aftalt. Eller den udlægsværdi, som en ejendom er udlagt til, til en arving.

Der er ikke en lovreguleret bestemmelse på området. Det vil sige, at der i disse sager ikke kan henvises til en lov. Lovens forarbejder kan derfor heller ikke indgå som et fortolkningsbidrag til brug for fastsættelsen af retstilstanden på området.

Retskilderne er de kilder, som er med til at danne grundlaget for, hvad der er gældende ret. Når man har defineret den eller de korrekte retskilder, og fået defineret fakta i en sag, kan man begynde at udlede, hvilke rettigheder og pligter der gælder for sagens parter. I retsdogmatikken, altså måden, hvorpå man systematisk afgør en konflikt, udgør retskilderne den tungeste værdi.

Definition af de korrekte retskilder, kan dog volde problemer, idet vi i lovgivningen har flere lovregler, som omfatter den samme problematik.

Her er det vigtigt at skelne mellem retsreglerne, og vælge den korrekte. Forskellige love er udformet efter forskellige kriterier, og overlapper ofte hinanden. Løsningen på denne problematik skal findes i definitionen af de tre fortolkningsprincipper, *lex superior*, *lex specialis* og *lex posterior*.

Lex superior princippet betyder at en højere rangerende norm går forud for en lavere rangerende. Det er f.eks. tilfældet med Grundloven, som går forud for lov, jf. ovenstående.

Lex specialis princippet betyder, at en speciel lov går forud for en generel lov. I en *lex specialis* lov, er det dog som udgangspunkt undtagelsen, som går forud for hovedreglen.

Lex posterior princippet går ud på, at såfremt valget mellem en special regel og en generel regel, skal den yngste regel tillægges mest betydning.⁴

I skatteretten har vi begrebet som hedder legalitetsprincippet. Det er læren om, at alle skal behandles ens.

Legalitetsprincippet, der er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder.

Legalitetsprincippet anvendelse kræver, at lovens ordlyd er klar og tydelig, da loven skal favne alle skattesubjekter som naturligt har helt forskellige økonomiske forhold. Det er derfor nødvendigt at sikre, at lovens formål bliver opnået, men omvendt også at lovens anvendelsesområde fremgår klart og tydeligt.

⁴ Retskilder og retsteorier, Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen, 5. reviderede udgave, side 235-240.

Selvom vi har et system, hvor nogle afgørelser bliver offentliggjort, og andre ikke offentliggjort, bevirker legalitetsprincippet, at alle afsagte afgørelser kan vægte i en argumentation i en lignende sag.

4.3 Cirkulærers placering i retskildehierakiet

Et cirkulæres status i retskildehierakiet, er som ovenfor nævnt en generel instruks, som det offentlige og ansatte i det offentlige system, har pligt til at følge.

Historisk har et cirkulære spillet en central rolle indenfor den skatteretlige retskildelære. Før fusionen mellem det kommunale skattevæsen og Told- og skattestyrelsen udsendte Told- og skattestyrelsen en del cirkulærer, de såkaldte TS-cirkulære, for at få ensrettet retstilstanden hos de enkelte kommuner og staten.

Efter fusionen i 2005 blev disse cirkulære ophævet, og de fremgik i stedet af Den juridiske vejledning.

Skattemyndighederne udsender nu SKAT-meddelelser og SKM styresignaler. Disse meddelelser har i retlig henseende status af cirkulærer, og er derfor bindende for skattemyndighederne og dens ansatte.

SKM styresignaler bruges hovedsageligt til at beskrive praksis på nye områder, hvor der ikke tidligere har været fastlagt praksis. De kan også benyttes til at foretage praksisændringer, kommentarer fra skattemyndighederne om afgørelser truffet i både det administrative system og hos domstolene.

SKAT-meddelelserne suppleres af Den juridiske vejledning, der er meget omfattende og indeholder detaljeret gennemgang af alle dele af skattemyndighedernes ansvarsområder.⁵

Som skrevet ovenfor, er et cirkulære en intern tjenestebefaling, som en overordnet offentlig myndighed udsteder til en underordnet.

Et cirkulære har ofte andet indhold, end en tjenestebefaling. De indeholder f.eks. også gengivelse af lovttekster og forarbejder hertil.

Det skal bemærkes, at Landsskatteretten i denne forstand er uafhængig af det over/underordningsforhold, som er beskrevet ovenfor. Landsskatteretten er derfor ikke forpligtet til at følge instrukserne i et cirkulære.⁶

⁵ Materialesamling til Master i Skat, Efterår 2019. s. 21 Jane Bolander og Ole Aagesen

⁶ Retskilder og retsteorier, Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, 5. rev. udgave

5. Værdiansættelse af fast ejendom ved gaveoverdragelser og i dødsbo

I dette afsnit redegøres for love og bestemmelser, der fastsætter skattemyndighedernes adgang til korrektion af en værdiansættelse af fast ejendom.

Efterfølgende gennemgås kort samspillet mellem de enkelte bestemmelser.

5.1 Relevante lovbestemmelser

Statsskattelovens § 4

Loven er en hovedlov, og skal betragtes som overordnet i forhold til de love, som er specielle love og omhandler specifikke emner. Disse love er *lex specialis* til hovedlovene.

Af statsskattelovens § 4⁷ fremgår det, at al indtægt er skattepligtig, medmindre det er undtaget efter statsskattelovens § 5. Er der i forbindelse med en overdragelse af en ejendom opnået en gave, kan gaven blive skattepligtig efter statsskattelovens § 4, litra c, såfremt gaven ikke er omfattet af andre lovbestemmelser, *lex specialis*.

Boafgiftslovens § 12

Boafgiftslovens § 12 indeholder regelsættet, som omhandler værdiansættelsen af aktiver og passiver i et dødsbo.⁸

Boafgiftslovens § 12, stk. 1 bestemmer, at de aktiver og passiver, som indgår i et dødsbo skal ansættes til deres handelsværdi på den fastsatte opgørelsesdag i dødsboet.

Efter reglerne i boafgiftslovens § 12, stk. 2 er det bestemt, at hvis handelsværdien ikke er baseret på en sagkyndig vurdering og skattemyndighederne finder, at den værdi, som fremgår af boopgørelsen ikke svarer til handelsværdien, kan skattemyndighederne anmode skifteretten om at få udmeldt en sagkyndig til at foretage en vurdering, som det fremgår af dødsboskiftelovens § 93.

Boafgiftslovens § 12, stk. 2 er indsat ved L 1996 1222, og er i vidt omfang en videreførelse af kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4⁹, som nu er ophævet.

Boafgiftslovens § 27

Af boafgiftslovens § 27 fremgår det, at en gaves værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen. Det fremgår videre af stk. 1, at værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

Boafgiftslovens § 27, stk. 2 bestemmer at såfremt skattemyndighederne finder, at en gaves værdiansættelse ikke svarer til handelsprisen på gavens modtagelse, kan de ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse.

⁷ L1922-04-10 nr. 149 Statsskatteloven

⁸ Lovbkg. 2015-01-12 nr. 47 Boafgiftsloven

⁹ Karnov, noter til boafgiftslovens § 12, stk. 2

Dødsboskiftelovens § 93

Af dødsboskiftelovens § 93 fremgår, at skifteretten efter anmodning, kan bestemme at boet aktiver eller passiver skal fastsættes ved sagkyndig vurdering. Det er skifteretten som udmelder en eller flere sagkyndige til at foretage vurderingen.

5.2 Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982¹⁰, også kendt som værdiansættelsescirkulæret indeholder bestemmelserne om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m og ved gaveafgiftsberegning.

Værdiansættelsescirkulæret blev udsendt i forbindelse med den ændring i vurderingen af faste ejendomme, som skete ved den 17. alm. vurdering pr. 1. april 1981. Ved dette principskifte i ejendomsvurderingerne, skulle faste ejendomme herefter værdiansættes til kontanthandelsværdien¹¹.

Den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering defineres som *"den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelig vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 2A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2A"*.

Det er særligt cirkulærets punkt 2, 4, 6 og 48, som vi vil berøre i denne afhandling. Vi har valgt at give et kort overblik og en forklaring på de enkelte punkter nedenfor. Cirkulærets punkt 8 bliver også berørt i afhandlingen i mindre grad.

Cirkulærets punkt 2, 1. afsnit omhandler aktiver.

I cirkulærets pkt. 2, 1. afsnit fremgår, at de aktiver som omfattes af skatte- og afgiftsberegningsansættelsen normalt til deres værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningsansættelsen. Værdien i handel og vandel skal forstås således, som det vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked.

Cirkulærets punkt 4, 1. og 2. afsnit.

Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal ejendommen ansættes til værdien i handel og vandel.

I punkt 4 henvises til arve- og gaveafgiftslovens §§ 17-19, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4. Dette svarer til den nugældende boafgiftslovs § 12.

Det fremgår videre i afsnit 2, at skattemyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

Cirkulærets punkt 6, 2. afsnit.

Cirkulærets punkt 6 indeholder den såkaldte 15 % regel. Det fremgår af punktet, at hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

¹⁰ Cirkulære 1982-11-17 nr. 185

¹¹ Artikel af Ole Aagesen "skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse"

Cirkulærets punkt 8.

Af cirkulærets pkt. 8 fremgår, at der ved efterprøvelsen af værdiansættelsen skal tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen. Der nævnes som eksempler herpå bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

Cirkulærets punkt 48.

I cirkulærets punkt 48 fremgår det, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

Cirkulæret anviser, at det er handelsværdien, der som udgangspunkt skal anvendes af parterne ved en overdragelse af fast ejendom. Såfremt parterne kommer frem til en værdi, der ligger uden for +/- 15 % af den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, skal der være en særlig omstændighed, som der oplyses om og begrundes ved gaveanmeldelsen. Hovedreglen er handelsværdi, og der er en forventning om, at den ligger inden for intervallet +/- 15 % af den senest offentliggjorte ejendomsvurdering.

Ud fra en ordlydsfortolkning af cirkulæret vil man komme frem til, at man skal anvende handelsværdien svarende til prisen i markedet og hvis markedsprisen ligger uden for +/- 15 % af vurderingen, så skal man anvende denne "rigtige" markedspris, med en begrundelse.

På tidspunktet for cirkulærets tilblivelse har der været en forventning af en tæt sammenhæng af kontantejendomsværdien i den offentlige ejendomsvurdering og ejendomsværdien i handel ogandel. Det fremgår af den daværende vurderingslov § 6, at "Vurderingsrådet foretager vurderingen på grundlag af værdien i handel ogandel".

I forbindelse med den 17. alm. vurdering, hvor der sker principskifte til kontant ejendomsværdi, gås der også over til årlige prisreguleringer. Tidligere var der kun vurdering hvert 4. år, medmindre der var foretaget omvurdering. Det betød, at vurderingerne ofte var ude af trit med prisudviklingen. Det var et af formålene med det nye vurderingssystem, at vurderinger skulle give et mere løbende udtryk for udviklingen i ejendommenes værdi, jf. bemærkninger til lovforslag¹².

Da vurderingsloven bestemte, at den offentlige ejendomsvurdering skulle foretages på grundlag af værdien i handel ogandel, og man havde i øvrigt strammet op på reglerne, så vurderingerne skulle være i overensstemmelse med markedet, så måtte der være en klar formodning om, at den offentlige vurdering i langt de fleste tilfælde var i overensstemmelse med handelsprisen.

¹² LFF 1981-04-01 nr. 197 om Ændring af lov om vurdering af landets faste ejendomme og om ændring af ligningsloven

Cirkulæret tager ikke højde for de situationer, hvor den offentlige ejendomsvurdering ikke er i overensstemmelse med salgsprisen i handel og vandel. Det er årsagen til, at der opstår usikkerhed omkring, hvorvidt der er et retskrav på anvendelsen af +/- 15%-reglen.

5.3 Cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021

Den 27. september 2021 udsendte skatteministeriet et nyt og ændret cirkulære, som skal erstatte det eksisterende værdiansættelsescirkulære fra 1982.

Det er punkterne 2-16 i cirkulæret fra 1982, som ophæves.

I stedet fremgår der af det nye cirkulære fra 2021 13 nye punkter.

Det er særligt det gamle punkt 6, som har haft den største betydning, idet 15 % reglen fremgår af dette punkt. Det nye cirkulæres tilsvarende punkt 6, indeholder stort set samme regel.

Punktet er dog ændret for så vidt angår 15 % reglen, som i det nye cirkulære er blevet til en 20 % regel. Det er indføjet, at denne værdiansættelse kan anvendes, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Herefter kan skattemyndighederne ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering, jf. dødsboskiftelovens § 93.

Desuden er der tilføjet en præcisering af processen for skattemyndighedernes mulighed for at ændre værdiansættelsen i et dødsbo. Af det nye cirkulæres punkt 6 fremgår det, at skattemyndighederne, på betingelse af at der foreligger særlige omstændigheder, kan ændre værdiansættelsen af en fast ejendom, men, hvis de påtænker at gøre det, skal de anmode skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering, hvis boet ønsker det.

Med udsendelsen af cirkulæret den 27. september 2021, har vi fået bekræftet, at det fortsat er skattemyndighedernes opfattelse, at der skal være en enkel værdiansættelsesmetode ved overdragelse af fast ejendom inden for familien og i dødsboer.

Med de nye ejendomsvurderinger ændres reglen om, at en ejendom ved en familieoverdragelse (boafgiftslovens § 22) og i dødsboer (boafgiftslovens § 12) kan værdiansætte ejendommen inden for +/-15 % af den seneste offentlige vurdering, til en tilsvarende +/- 20 % regel.

5.4 Den juridiske vejledning

I Den juridiske vejledning afsnit C.A.6.2, fremgår reglerne for beregning af gaveafgift af afgiftspligtige gaver, og der henvises i afsnittet til afsnit II i boafgiftsloven¹³.

Afsnittet beskriver den personkreds, som kan modtage og give gaver, hvoraf der skal betales gaveafgift.

Personkredsen, som er omfattet af disse regler findes i boafgiftslovens § 22.

Afsnittet beskriver de generelle regler for gaver, som både er gaveafgiftspligtige og afgiftsfri.

Det er vigtigt at have for øje, at det kun er den personkreds, som er nævnt i boafgiftslovens § 22, som kan anvende bestemmelserne.

Er man ikke en del af den personkreds, som er nævnt, vil en gave være skattepligtig efter statsskattelovens regler.

¹³ LBK nr 47 af 12/01/2015

5.5 Samspelet mellem boafgiftsloven og værdiansættelsescirkulæret

Boafgiftsloven, der er *lex specialis* i forhold til den generelle statskattelov, bestemmer, at værdiansættelse inden for personkredsen i lovbestemmelsen skal ske til handelsværdi.

Boafgiftsloven blev vedtaget i 1995 og i lovforarbejderne forholdt lovgiverne sig til, hvordan loven skulle fungere sammen med cirkulæret.

Af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser¹⁴ fremgår det, at efter arve- og gaveafgiftslovens § 17, som var den tidligere lov, som boafgiftsloven erstatter, skulle et aktivs eller passivs værdi fastsættes til handelsværdien på skæringsdagen eller på det tidspunkt, hvor det udlægges til en arving. Det blev foreslået, at disse regler fortsat skulle være gældende. Det var også anført, at principperne i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning og den praksis, der var etableret på området, fortsat ville være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.

Bemærkningerne vedrørte boafgiftslovens § 12, som omhandler værdiansættelse i dødsbo. I bemærkningerne til bestemmelserne §§ 26-28 i lovforslaget anførtes det, 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"*.

I betænkning over Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver¹⁵ udtalte skatteministeren om værdiansættelse af aktiver og passiver, at *"De nærmere retningslinjer for fastsættelsen af handelsværdien efter arve- og gaveafgiftsloven af forskellige aktiver og passiver fremgår af Skatteministeriets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. Af bemærkningerne til forslaget § 12 fremgår det, at principperne i cirkulæret og den praksis, der er etableret på området, fortsat vil være gældende ved fastsættelse af handelsværdien efter vedtagelsen af lovforslaget. Lovforslaget indeholder således ingen ændringer vedrørende værdiansættelsen af aktiver og passiver"*.

Af forarbejderne, der udgør en del af retskildegrundlaget for boafgiftsloven, fremgår det således direkte, at værdiansættelsescirkulære nr. 185 af 17. november 1982 kan benyttes til værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse i levende live og i dødsbo.

Danske love er som nævnt tidligere, bindende for domstolene, borgere og Skattestyrelsen. Bekendtgørelser og cirkulærer er derimod alene bindende for Skattestyrelsen. Det, at der i boafgiftslovens forarbejder er henvist til værdiansættelsescirkulæret, bevirker, at værdiansættelsescirkulæret på den måde inddrages i selve lovgivningen.

Netop det kan tale for, at cirkulæret derved indirekte bliver bindende, også for domstolene og borgerne.

¹⁴ lovforslag nr. 254 af 4. maj 1995 til boafgiftsloven

¹⁵ LFB 1995-05-23 nr. 254

Bent Ramskov påpegede i SREV2010.6.18¹⁶ at eftersom lovgivningsmagten i forbindelse med indførelsen af boafgiftsloven ved at henvise til værdiansættelsescirkulæret i forarbejderne valgte at "lovfæste" cirkulæret, opnåede det en særlig retskildemæssig status tæt på lovniveau med den konsekvens, at såfremt lovgiver måtte ønske at ændre på værdiansættelsesreglerne, ville det næppe være tilstrækkeligt at ophæve værdiansættelsescirkulæret. Det måtte kræve en lovændring.

I værdiansættelsescirkulæret anvendes begrebet "værdi i handel og vandel" i stedet for begrebet "handelsværdi", som benyttes i boafgiftslovens § 27. Det kunne give anledning til tvivl om, hvorvidt der menes det samme, men i ændringscirkulæret¹⁷ er formuleringen moderniseret og tilpasset ordlyden i boafgiftsloven "*Ved handelsværdien forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i fri handel*".

¹⁶ Bent Ramskov, advokat (H), ph.d., HD-R i SREV2010.6.18 Værdiansættelsescirkulæret, cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mv. og ved gaveafgiftsberegning, anvendelsesområde og retlig stilling.

¹⁷ CIR1Æ nr. 9792 af 27/09/2021 Cirkulære om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

5.6 Samspillet mellem værdiansættelsescirkulæret, Boafgiftslovens §12, stk. 2 og Dødsboskiftelovens § 93, stk. 1, samt Boafgiftslovens § 27.

Processen for hvordan værdiansættelsen af fast ejendom foretages, er ikke ens i forhold til, om den sker i et dødsbo eller i en gaveoverdragelse.

Dødsbo

Værdiansættelse af fast ejendom i et dødsbo, sker efter reglerne i boafgiftslovens § 12. Heri fremgår det, at aktiver og passiver i et dødsbo ansættes til deres handelsværdi på den fastsatte opgørelsesdag.

Det betyder, at den værdi, som den faste ejendom kan sælges til i fri handel som udgangspunkt skal anvendes som værdiansættelse.

Af boafgiftslovens § 12, stk. 2 fremgår det, at hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og skattemyndighederne ikke anser værdiansættelsen til at svare til handelsværdien, kan skattemyndighederne anmode skifteretten om at få foretaget en sagkyndig vurdering efter dødsboskiftelovens § 93.

Det fremgår desuden af boafgiftslovens § 12, stk. 2, 2. og 3. pkt. at skattemyndighederne selv kan ændre værdiansættelsen, og hvis boet er uenigt i denne, så kan boet anmode skifteretten om at få foretaget en sagkyndig vurdering.

Det er altså sådan, at hvis skattemyndighederne ikke anerkender en værdiansættelse i et dødsbo, og derfor ønsker en sagkyndig vurdering, skal de anmode skifteretten.

Værdiansættelsen ryger på den måde ud af skattemyndighedernes system, og overgår til skifteretten. Det er af den grund, at mange af de omtalte afgørelser i afhandlingen, er endt i landsretten efter at have været i skifteretten, og derved i det civile domstolssystem.

Hvis skattemyndighederne vælger selv at ændre værdiansættelsen efter boafgiftslovens § 12, stk. 2, og derved tilsidesætter boets værdiansættelse, får det den konsekvens, at hvis boet havde anvendt 15 % reglen, får det ikke mulighed for at få prøvet, om det vil kunne støtte ret på reglen.

Det var netop denne problemstilling, som var gældende i SKM2019.369.ØLR, hvor skattemyndighederne af egen drift havde ændret en værdiansættelse i et dødsbo, uden at have involveret skifteretten.

Kendelsen omhandlede processen for skattemyndighedernes mulighed for ændring af en værdiansættelse, og hvordan de greb sagen an. Skattemyndighederne undlod at anmode skifteretten om sagkyndig bistand. I stedet foretog de selv en ændret værdiansættelse efter modtagelsen af boopgørelsen.

Skattemyndighederne henholdt sig til reglen i boafgiftslovens § 12, stk. 2, hvorefter myndighederne kan ændre en værdiansættelse af en fast ejendom i et dødsbo, der ikke beror på en sagkyndig vurdering. Dette kan skattemyndighederne gøre inden 3 måneder efter boopgørelsen er modtaget. Når skattemyndighederne ændrer en værdiansættelse efter denne regel, skal der ikke forelægges påstand om særlige omstændigheder. Hvis boet ønsker at anfægte den af skattemyndighederne fastsatte værdiansættelse, skal boet komme med en begrundet sagkyndig vurdering.

I SKM2019.369.ØLR bad boet skifteretten om at godkende den påståede værdiansættelsen som var fastsat i boet. Det var der imidlertid ikke hjemmel til, og skifteretten og landsretten måtte afvise anmodningen.

På den måde havde skattemyndighederne mulighed for at ”omgå” reglen om særlige omstændigheder, idet boet enten skal accepteret skattemyndighedernes værdiansættelse, eller også, at boet selv skal have foretaget en vurdering af ejendommens værdi.

Jane Bolander har forholdt sig til problemstillingen i en artikel fra 2019¹⁸ Hun henviser til højesteretsdommen SKM2016.279.HR, hvoraf man ikke kan udlede en adgang for skifteretten, som efter reglerne i dødsboskiftelovens § 93, stk. 1, har mulighed for at efterprøve skattemyndighedernes værdiansættelse. Lovhjemlen omhandler udelukkende muligheden for at afvise en sagkyndig vurdering, såfremt de ikke mener der forligger særlige omstændigheder.

Jane Bolander anførte i artiklen, at der dog ikke er fri adgang for skattemyndighederne til at ændre på enhver værdiansættelse i et dødsbo. Der skal, som i alle andre afgørelser, være tale om en begrundet ændret værdiansættelse.

Michael Serup omtalte afgørelsen¹⁹ SR2020.88²⁰, hvor han ligeledes satte fokus på problemstillingen, og hvor han anfægtede at afgørelsen var truffet uden respekt for Højesterets afgørelse²¹.

I det nye ændringscirkulære²² til værdiansættelsescirkulæret er der taget indarbejdet, at betingelsen om særlige omstændigheder ikke kan omgås af skattemyndighederne Det er således indføjet, at hvis en værdiansættelse i et bo ikke svarer til handelsværdien, fordi der foreligger særlige omstændigheder, kan Skatteforvaltningen ændre værdiansættelsen, men hvis de påtænker at gøre det, skal Skatteforvaltningen anmode skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering, hvis boet fremsætter begæring herom.

Gaveoverdragelse

En værdiansættelse af en fast ejendom i en gaveoverdragelse i levende live, som anfægtes af skattemyndighederne, bliver behandlet hos skattemyndighederne selv.

Det er sådan, at når skattemyndighederne modtager en gaveanmeldelse, skal skattemyndighederne seneste 6 måneder efter modtagelsen godkende værdiansættelsen.

Efter bestemmelserne i boafgiftslovens § 27, skal en gaves værdi ansættes til handelsværdien for tidspunktet for modtagelsen.

Hvis værdiansættelsen ikke kan godkendes, kan skattemyndighederne anmode om en vurdering af handelsværdien hos egen myndighed, som i dag ligger hos Vurderingsstyrelsen.

¹⁸ SR2019.319 Værdiansættelse af dødsboers ejendomme, af professor Jane Bolander, Juridisk Institut, CBS

¹⁹ SKM2019.369.ØLR

²⁰ Værdiansættelse af Fast ejendom i Dødsboer, af Michael Serup, Advokat (H) Partner i Bech-Bruun

²¹ SKM2016.279.HR

²² CIR1Æ nr. 9792 af 27/09/2021 Cirkulære om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

Denne ændring af værdiansættelsen kan naturligvis påklages. Klagen starter i det administrative klagesystem, og går derfor gennem Landsskatteretten inden den evt. bliver påklaget til det civile klagesystem, og kommer til enten byretten eller landsretten.

Hvis overdragelse sker efter 15 % reglen, er det ikke sikkert, at der gives en gave i forbindelse med overdragelsen, hvorfor der heller ikke foretages en gaveanmeldelse. Parterne har mulighed for at få vished for skattemyndighedernes godkendelse af værdiansættelsen ved at anmode om et bindende svar. Hvis parterne hverken indsender gaveanmeldelse eller anmoder om bindende svar har skattemyndighederne mulighed for at ændre værdiansættelsen i forbindelse med ligningen.

6. Er der et retskrav på anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret i et dødsbo

Med udgangspunkt i Højesteretsdommene gengivet i SKM2016.279.HR, og SKM2021.267.HR, vil vi analysere, hvorvidt der er et retsbeskyttet krav på at anvende 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulæret i dødsbo,

Vi vil ligeledes analysere, hvorvidt der er et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets retningslinjer ved overdragelse i levende live, og om der er 100 % sammenfald mellem afgørelserne for overdragelser i dødsbo, og afgørelserne for overdragelser i levende live, eller om der er særlige forskelle, som er afgørende for en overdragelse alt efter om den sker i et dødsbo eller når den sker i levende live.

6.1 Højesterets afgørelse SKM2016.279.HR

Den administrative sag, som var udgangspunktet for SKM2016.279.HR, startede i det daværende SKAT.

Sagen omhandlede et dødsbo, der udlagde to faste ejendomme til den ene af to arvinger, til værdier der lå indenfor intervallet +/- 15 %. Den arving, som havde fået ejendommene udlagt, havde givet arveafkald for 2,1 mio. kr. Der var desuden optaget realkreditlån, som oversteg den værdi, der som herefter kunne beregnes som handelsværdien.

SKAT stillede spørgsmålstejn ved om overdragelsessummen svarede til handelsværdien, og mente derfor ikke at, at boet ikke kunne anvende 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret, idet der var særlige omstændigheder, hvorefter værdiansættelsescirkulærets 15 % regel ikke ubetinget kunne anvendes.

SKAT har i deres begrundelse for at få udmeldt sagkyndig vurdering, henvist til reglerne i boafgiftslovens §12, hvorefter boets aktiver skal værdiansættes til handelsværdien på udlodningsdagen. Værdiansættelsen for bindende for boet og arvingerne når boopgørelsen er indsendt.

SKAT foretog en efterprøvning af boets værdiansættelse af ejendommen, idet der ud fra det indsendte regnskab over den ene ejendom fremgik, at ejendommen gav et årligt overskud, som svarede til et afkast på 15-17%, og som lå væsentligt over, hvad SKAT fandt var normalt for den type ejendom.

SKAT henså ligeledes til at der var optaget et realkreditlån, hvor belåningen kunne beregnes til et højere beløb, end det beløb som var værdiansættelsen i boopgørelsen lød på.

Det sidste punkt, som SKAT anførte var, at der ydermere var givet arveafkald til fordel for den arving, som skulle arve ejendommene, og at det forhold derfor også indikerede, at den værdi, som var opført i boopgørelsen ikke var udtryk for handelsværdien.

SKAT bad skifteretten om at udmelde sagkyndig bistand til at få klarlagt værdiansættelsen af ejendommen.

Sagen var i skifteretten, som udmeldte sagkyndig vurdering efter skattemyndighedernes anmodning. Skifterettens kendelse blev påklaget til landsretten²³.

Af skifterettens begrundelse og forklaring fremgik det, at skifteretten fremhæver værdiansættelsescirkulærets ordlyd, og at værdiansættelse af fast ejendom som hovedregel kan ske til en værdi, der ligger i intervallet +/- 15 %, af den offentlige vurdering.

Skifteretten anførte videre, at værdiansættelse indenfor +/- 15% kan fraviges, hvis ejendommen har været vurderet, ejendommen kort tid efter overtagelsen sælges til tredjemand, eller at den fastsatte værdi i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen.

Skifteretten godkendte udmelding af sagkyndig vurdering. Sagen blev derefter klaget til landsretten

Landsretten behandlede klagen²⁴, og gav skattemyndighederne medhold i, at der skulle udmeldes sagkyndig vurdering, idet værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel ikke kunne anvendes ved overdragelsen af de to ejendomme, da der forelå særlige omstændigheder.

Landsretten havde i præmisserne angående det retsbeskyttede krav på at anvende cirkulærets bestemmelser anført, at der ikke var et retsbeskyttet krav for boet på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel.

Landsretten skriver i sin begrundelse og resultat, at der efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmålene om +/- 15% reglens anvendelse, ikke er godtgjort en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering skal lægges til grund.

Landsretten inddrager bestemmelserne i boafgiftslovens §12, samt bemærkningerne hertil, samt værdiansættelsescirkulærets pkt.1 og pkt. 48, som henvisning til lov og praksis.

Landsretten slutter med, citat:

"... Efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmål om +/- 15 % 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.

Landsretten tiltrådte derfor, at der ikke var grundlag for at afvise SKATs anmodning om en sagkyndig vurdering, og stadfæstede herefter skifterettens kendelse."

Sagen blev påklaget og blev herefter behandlet af Højesteret, idet der var tale om at sagen var principiel.

I Højesteretsdommen²⁵ fremgik det, at der af landsrettens begrundelse og resultat, fremgik at det af de grunde som Landsretten havde anført, ikke var godtgjort at der forelå en fast administrativ praksis

²³ SKS 8C-1615/2012

²⁴ SKM2015.302.VLR

²⁵ SKM2016.279.HR

for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afveg mere end +/- 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skulle lægges til grund af skattemyndighederne.

Højesteret ændrede dog præmisserne, idet de fandt at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit efter sammenhæng med pkt. 48 og på baggrund af Skattedepartementets afgørelser i 1984²⁶, samt skatteministerens besvarelse af 30. april 1990²⁷, indebar at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Højesteret begrundede dette med, at værdiansættelsescirkulærets punkt 6, i sammenhæng med punkt 48, og de to afgørelser fra Skattedepartementet i 1984, tidligere besvarelser fra skatteministeren samt forarbejderne til boafgiftsloven måtte give dette resultat.

Højesteret bemærkede dog, at det af de grunde som skifteretten har fremført, er der tale om, at der foreligger særlige omstændigheder, hvorfor Højesteret stadfæstede landsrettens kendelse.

Med Højesterets stadfæstelse af Vestre Landsrets kendelse, blev praksis anlagt for, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Praksis efter Højesterets kendelse i 2016²⁸, var altså, at der rent faktisk var et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel.

Højesteret kan ikke komme frem til andet, efter en ordlydsfortolkning af cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, sammenholdt med pkt. 48, og med baggrund i tidligere udmeldinger fra skattedepartementet og ministersvar.

Efter højesterets kendelse i 2016, er der afsagt en del kendelser fra landsskatteretten, hvor problematikken har været om et dødsbo har et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

I SKM2019.368.VLR startede processen, som vi kendte den fra SKM2016.279.HR, hvor skattemyndighederne anmodede skifteretten om sagkyndig vurdering af en ejendoms værdiansættelse.

Skifteretten anførte, at det fremgår af værdiansættelsescirkulæret pkt. 6, 2. afsnit at en værdiansættelse af en ejendom skal lægges til grund ved beregningen af boafgiften, hvis denne værdiansættelse svarer til +/-15 % af kontantværdien af den kontante ejendomsvurdering. Skifteretten henviser til SKM2016.279.HR, og bemærker at denne indebærer at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter denne 15 % regel, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Sagen bliver klaget og Vestre Landsret kom i deres kendelse frem til, at landsretten er enig med skifteretten i det, som er anført i kendelsen om betydningen af værdiansættelsescirkulæret. Landsretten nåede som skifteretten frem til, at der forelå særlige omstændigheder. Dommen fastslog

²⁶ TfS 1984, 418, TfS 1984, 546

²⁷ TfS 1990, 196. 15 % reglen i forbindelse med ejendomsoverdragelser

²⁸ SKM2016.279.HR

således, som i Højesterets kendelse, at værdiansættelsescirkulæret skal respekteres, skatteyder har et krav på at anvende det, MEN særlige omstændigheder kan tilsidesætte cirkulæret.

Den 22. januar 2020 offentliggjorde skattestyrelsen en kendelse fra Østre landsret, SKM2020.67.ØLR. Problematikken i denne sag, var den samme som i kendelsen fra Højesteret fra 2016, for så vidt angår spørgsmålet om et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

Sagen startede i Skattestyrelsen, som anmodede skifteretten om, at få udmeldt sagkyndig vurdering af en ejendom, som i et dødsbo skulle overdrages til en arving. Skattestyrelsen mente ikke, at den værdi, som var anvendt i boopgørelsen svarede til handelsværdien.

Sagen kom til landsretten, som fik forelagt spørgsmålet om, hvorvidt der var grundlag for at Skattestyrelsen kunne få udmeldt sagkyndig vurdering.

Landsretten tiltrådte skifterettens afgørelse, med den begrundelse at der forelå sådanne særlige omstændigheder at der kunne udmeldes sagkyndig bistand. Denne del bliver behandlet i afsnit om særlige omstændigheder.

Landsretten henviste i kendelsen til SKM2016.279.HR, og anførte, at det med den kendelse indebar værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, i sammenhæng med pkt. 48 og skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3. december 1984, skatteministerens svar af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Landsrettens kendelse blev påklaget, og gik videre til Højesteret. I 2021 blev der afsagt en kendelse fra Højesteret, SKM2021.267.HR, som bliver omtalt senere i dette afsnit.

Den 31. januar 2020 afsagde landsretten endnu en kendelse som omhandlede samme problematik. Kendelsen SK2020.185.VLR omhandlede at Skattestyrelsen bad skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering af en ejendom, som skulle overdrages fra et bo til en arving, og hvor Skattestyrelsen ikke mente at værdien i boopgørelsen svarede til handelsværdien.

Skifteretten anerkendte anmodningen, som blev påklaget til landsretten.

Landsretten lagde skifterettens anbringender til grund, og stadfæstede skifterettens kendelse. Skifteretten lagde til grund, at udgangspunktet for værdiansættelse af fast ejendom, kan ske efter værdiansættelsescirkulærets 15 % regel. Reglen kunne dog fraviges hvis der forelå særlige omstændigheder.

Skifteretten henviste ikke til Højesterets kendelse SKM2016.279.HR. Det må derfor udledes, at landsretten i denne kendelse heller ikke bemærker praksis fastlagt i ovenstående kendelse fra Højesteret. Skifteretten bruger en anden formulering omkring anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret, hvor meningen er den samme, men blot uden henvisning til Højesterets kendelse.

I januar 2021 blev SKM2021.127.ØLR offentliggjort. Sagen havde samme historik som de forrige omtalte sager. Skattestyrelsen havde anmodet skifteretten om at udmelde sagkyndig bistand, idet Skattestyrelsen ikke mente, at den værdi, som boet havde anvendt i boopgørelsen, var svarende til handelsværdien.

Landsretten tog i denne kendelse ikke konkret stilling til, hvorvidt der er et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel. Landsretten bemærkede, at det spørgsmål der lå til prøvelse, var, hvorvidt der var grundlag for at tage anmodningen om sagkyndig vurdering af boets faste ejendom til følge.

Landsretten tiltrådte denne anmodning. De lagde vægt på at, der af det materiale der var fremlagt, fremgik sådanne særlige omstændigheder, at anmodningen om sagkyndig vurdering blev taget til følge. De særlige omstændigheder bliver behandlet senere i afhandlingen. Boet havde desuden bemærket, at en lignende sag²⁹ var påklaget til Højesteret, og mente at denne sag skulle afvente afgørelsen på denne. Landsretten afviste dette.

Siden Højesterets dom i 2016, er der skrevet en del artikler af fagfolk, som eksempelvis skatteadvokater, der berører emnet og den problematik om, hvorvidt der er et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret, og om værdiansættelsen af en ejendom i et dødsbo kan tilsidesættes når skattemyndighederne påberåber at der er særlige omstændigheder.

Artiklerne behandler også spørgsmålet om, hvorvidt de afsagte kendelser kan overføres direkte eller for nogle forholds vedkommende, til overdragelse af fast ejendom i en gavesituation.

I ”Ugens Kommentar” 2016,11 beskrev skatteadvokat Tommy V. Christiansen den ovenstående højesteretskendelse. Han startede med at konkludere, at Højesteret i kendelsen udtalte, at boafgiftslovens § 12, og værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit sammenholdt med de senere fortolkningsbidrag knyttet hertil, indebar at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Højesteret fik forelagt spørgsmålet om rækkevidden af +/- 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulæret, i en situation hvor der blev arveudlagt en fast ejendom til en arving.

Idet sagen kom helt til Højesteret, er der derfor tale om en sag af principiel betydning, og som derfor har betydning for mange, og at det også var vigtigt at få fastlagt domsstolspraksis på emnet.

Tommy V. Christiansen gennemgik retspraksis på området, ved først at gennemgå de punkter i værdiansættelsescirkulæret, som blev anvendt, nemlig cirkulærets pkt. 6, og punkt 48.

Punkt 48 beskriver passiverne, og det er i dette afsnit, hvor det fremgår, at cirkulæret er vejledende.

Han kom også ind på Skattedepartementets meddelelse, som er refereret i TfS 1984,418DEP, hvor departementet beskrev, at man bevidst havde foretaget en indskrænkning i den adgang som skattemyndighederne havde til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Reglerne fremgår af kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Det var i denne meddelelse fra Skattedepartementet, hvor de oplyste, at reglerne om værdiansættelse af fast ejendom skulle være lettere at håndtere.

Videre anførte Skattedepartementet, at det måtte være det offentlige der måtte tåle at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering var for lav.

²⁹ SKM2020.67.ØLR

Tommy V. Christiansen skrev, at vedtagelsen af boafgiftsloven senere, ikke førte til en ændring i retsstillingen. Her fremgik det af de særlige bemærkninger til henholdsvis § 12 og §§ 26-28, at kildeskattelovens § 16, stk. 3-5 stadig ville være gældende, hvorefter boet selv skal foretage værdiansættelsen, som bandt både boet og arvingerne. Skattemyndighederne var derimod ikke bundet af den, men kunne forlange en vurdering, eller ændre den. Det blev i de særlige bemærkninger fremhævet, at principperne i værdiansættelsescirkulæret fortsat stadig vil gælde efter lovens (boafgiftsloven) vedtagelse.

Vestre landsret valgte at stadfæste skifterettens afgørelse, og som begrundelse henviste landsretten til, at der ikke var grundlag for at fastslå at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser gav boet et retskrav på at få godkendt sin værdiansættelse. Desuden mente landsretten ikke at der var en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse skulle lægges til grund.

Forfatteren skrev om dette, at hvis landsrettens begrundelse blev stadfæstet, ville det betyde at skattemyndighederne i ethvert tilfælde kunne rekvirere en sagkyndig vurdering af en fast ejendom.

Højesteret stadfæstede landsrettens afgørelse, men ændrede præmisserne. Højesteret henviste til værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, og sammenhængen med pkt. 48, samt på baggrund af Skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3 december 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.

Tommy V. Christiansen kom i artiklen frem til, at der er et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel, ved overdragelse fra et bo til en arving.

Torben Bagge advokat og partner i TVC Advokatfirma, har i SR 2018.246 skrevet en artikel omhandlende værdiansættelse af fast ejendom inden for interessefællesskaber, og betydningen af den offentlige vurdering herfor.

I artiklen påpegede Torben Bagge, at der ved overdragelse af fast ejendom inden for et interessefællesskab, er hjælp at hente til værdiansættelsen i værdiansættelsescirkulæret, og i Den juridiske vejledning, alt efter hvilken personkreds der er tale om. I både værdiansættelsescirkulæret og i Den juridiske vejledning tages udgangspunkt i den offentlige vurdering, når det skal vurderes om, en ønsket overdragelsespris kan godkendes mellem parterne.

Udgangspunktet for en værdiansættelse er den offentlige ejendomsvurdering, og det burde efter Torben Baggens mening derfor være udtryk for at der er et retskrav på at anvende denne vurdering som udgangspunkt for værdiansættelsen. Han begrundede sin holdning med, at det er myndighederne, der har foretaget vurderingen, og at det derfor må være et retvisende billede af værdien af den faste ejendom.

Praksis har imidlertid vist sig, at det ikke ubetinget er tilfældet.

Torben Bagge kom herefter ind på Højesterets kendelse SKM2016.279.HR som principiel, og omhandlende arvingers ret til at støtte ret på værdiansættelsescirkulæret.

Højesteret udtalte, på samme måde som både skifteretten og landsretten havde gjort det, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Dog underkendte Højesteret præmisserne i Vestre landsrets kendelse, som lå forud for højesteretskendelse, SKM2015.302.VLR, hvori Vestre landsret havde udtalt, at der var en relativ fri adgang for skattemyndighederne til at fravige 15 % reglen.

Højesteret anførte, at der ikke lå en sådan relativ fri adgang til at fravige 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Af Torben Bagges artikel, må vi udlede, at han som udgangspunkt mente, at der er et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel, men at det ikke er uden betingelser.

Professor ved Juridisk institut, CBS, Jane Bolander har i en artikel gengivet i SR 2019.319 ligeledes skrevet om værdiansættelse i dødsboers ejendomme.

Artiklen beskrev ligeledes Højesterets kendelse i SKM2016.279.HR, og at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse efter værdiansættelsescirkulærets 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Jane Bolander konkluderede i artiklen, at højesterets kendelse fra 2016³⁰ afgjorde, at der nu var praksis for at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse efter 15 % reglen, medmindre der forelå ganske særlige omstændigheder.

Jane Bolander skrev senere i SR.2021.225 kommentarer til udvalgte afgørelser. I hendes kommentarer, skrev hun bl.a. om SKM2016.279.HR, at skattemyndighederne i henhold til præmisserne i dommen skulle acceptere en værdiansættelse efter 15 % reglen.

Højesteret anførte dog også i præmisserne, at det efter landsrettens grunde, ikke var godtgjort, at der forelå en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som afveg mere en 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skulle lægges til grund.

Landsretten havde i sine præmisser i SKM2015.302.VLR udtalt, at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser ikke i sig selv gav boet et retskrav på at anvende cirkulærets 15 % regel, og heller ikke, at der forelå en fast administrativ praksis for et dødsbo til at kunne anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

Med de begrundelser fandt Jane Bolander, at Højesteret fastslog, at der ikke var et retskrav på at kunne anvende værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af fast ejendom i et dødsbo, hverken efter ordlyden i værdiansættelsescirkulæret eller efter fast administrativ praksis.

Hun skrev videre, at selvom der ikke var et egentlig retskrav på at kunne anvende værdiansættelsescirkulærets regler, skulle der dog kunne påvises særlige omstændigheder, før skattemyndighederne kunne ansætte ejendommen til markedsværdi.

6.2 Højesterets afgørelse SKM2021.267.HR

Højesteret afsagde den 26. april 2021 en kendelse, som blev gengivet i SKM2021.267.HR.

³⁰ SKM2016.279.HR

Sagen startede på samme måde, som højesterets kendelse i SKM2016.279.HR, med at Skattestyrelsen anmodede skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering til at fastsætte handelsværdien af fast ejendom.

Fakta i sagen var, at to søskende i lige sameje ejede to udlejningsejendomme i København. Den ene søster døde, og den længstlevende søster blev enarving til de to udlejningsejendomme.

Den ene udlejningsejendom blev solgt under bobehandlingen, mens den anden ejendom blev arveudlagt til efterlevende søster.

Den pågældende ejendom er en ejendom med blandet erhverv og beboelse.

Den seneste offentlige ejendomsvurdering har siden 1. oktober 2010 været på 22.700.000 kr. Boet anvendte værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel ved værdiansættelsen af ejendommen i boet.

Da længstlevende søster ejede 50 % blev boets andel derfor sat til 85 % af den ejerandel, som afdøde havde ejet, nemlig 9.647.500 kr.

Skattestyrelsen anmodede skifteretten om at udmelde sagkyndig bistand, med hjemmel i boafgiftslovens § 12, stk. 2, jf. dødsboskiftelovens § 93. Skattestyrelsen var ikke af den opfattelse at boets værdiansættelse svarede til handelsværdien.

Boet var ikke enig, og protesterede mod anmodningen.

Skifteretten tog dog Skattestyrelsens anmodning til efterretning. De begrundede deres beslutning med, at idet der ikke var foretaget en sagkyndig vurdering af ejendommen, var Skattestyrelsen i henhold til ovenstående hjemmelshenvisninger, berettigede til at få udmeldt sagkyndig vurdering af boets aktiver (og passiver).

De begrundede videre, at skattemyndighederne på baggrund af det en-strengede vurderingssystem ikke var bundet af en værdiansættelse, der ikke var baseret på en sagkyndig vurdering.

Kun hvis en anmodning var åbenbart overflødig, kunne skifteretten afvise at udmelde sagkyndig vurdering. Idet et dødsbo ikke har et retskrav på at få en ejendom vurderet til +/- 15 %, når der foreligger særlige omstændigheder, var en anmodning ikke åbenbart overflødig.

Til støtte for deres argument henviste skifteretten til Højesterets kendelse fra 2016³¹, med de argumenter som blev anvendt i denne.

De bemærkede, at der ikke var grundlag for at udlede, at Højesteret har gjort udtømmende op med, hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

Af argumentationen om, hvorvidt der var et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel, henviste landsretten til skifterettens anbringender. Skifteretten anførte om dette punkt, at et dødsbo ikke har ret til at få en ejendom vurderet til +/- 15 % af ejendomsværdien, hvis der forelå særlige omstændigheder. Skifteretten henviste til Højesterets kendelse fra 2016³², med den argumentation som Højesteret anvendte, og hvor de sluttede med at

³¹ SKM2016.279.HR

³² SKM2016.279.HR

anføre at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Skifteretten bemærker her, at der med Højesterets kendelse ikke var gjort udtømmende op med, hvornår der forelå særlige omstændigheder.

Højesteret skrev i deres begrundelse og resultat, at med kendelsen fra SKM2016.267.HR, blev det fastslået at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Højesteret supplerede i SKM2021.267.HR med, at det var det offentlige der skulle bære risikoen for, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav, og at dette også gjaldt, selvom de offentlige vurderinger gennem en længere periode ikke var blevet ajourført.

Herefter fandt Højesteret, at der i den konkrete sag ikke var tale om særlige omstændigheder.

Højesteret behandlede de konkrete forhold, som Skattestyrelsen havde fremlagt som særlige omstændigheder, og fandt at de ikke var særlige omstændigheder, som kunne begrunde at der blev udmeldt sagkyndig vurdering. Disse særlige omstændigheder bliver behandlet senere.

Denne dom fra Højesteret har, ligesom dommen fra 2016, affødt en del artikler fra advokater og andre skattefaglige personer.

Professor ph.d Inge Langhave fra Aarhus Universitet har i SR 2021.197 skrevet en artikel om denne kendelse, som har fået SKM2021.267.HR.

Inge Langhave startede med at konkludere, at med den nye højesteretsdom, kunne et dødsbo nu støtte ret på værdiansættelsescirkulærets regel om at en ejendom kunne overdrages/udlægges til arvinger til +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering.

Baggrunden for konklusionen var netop, at Højesteret i kendelsen afgjorde, at det var myndighederne der skulle bære risikoen for en for lav vurdering, og at beregninger efter denne offentlige vurdering ikke kunne anvendes som bevis for, at der forelå særlige omstændigheder.

Med de to domme fra Højesteret, som de primære retskilder, sammenholdt med teksten i værdiansættelsescirkulæret, samt forarbejderne til boafgiftsloven, som hæver retskildeværdien af cirkulæret, kan vi konkludere, at der er et retskrav på at kunne anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel, når der er tale om overdragelse af en ejendom i et dødsbo.

Retskravet er betinget af undtagelsen, ”medmindre der er tale om særlige omstændigheder”. Denne ret omfattende undtagelse bliver behandlet senere.

7. Er der et retskrav på anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret i levende live

Højesterets kendelse fra 2016 vedrørte et dødsbo, som beskrevet ovenfor. Kendelsen har efterfølgende medført en del sager på gaveområdet, idet der har været tvivl om rækkevidden af kendelsen til netop gaveområdet.

Der har også siden, været et behov for at få afprøvet rækkevidden af begrebet ”særlige omstændigheder”, og at få afklaret, hvorvidt Højesterets kendelse fra 2016 også her kunne udstrækkes til at gælde på gaveområdet.

Sagerne på gaveområdet er for de fleste sagers vedkommende, indtil nu behandlet i Landsskatteretten.

Der kan som udgangspunkt ikke drages en analogifortolkning fra dødsboområdet, til gaveområdet. Der er tale om to forskellige områder, som bliver afgjort efter hver deres regelsæt. Der er dog sammenfald på de to områder, for så vidt angår værdiansættelsescirkulærets regler.

Der har derfor været brug for også at få fastlagt praksis på gaveområdet.

Vi vil inddrage 4 sager på gaveområdet, som er afgjort i Landsskatteretten. 2 af sagerne, SKM2018.551.LSR og SKM2019.281.LSR blev indbragt for landsretten. SKM2019.281.LSR blev behandlet i Vestre Landsret, som blev afgjort i 2021, fik SKM2021.345.VLR. Denne er anket til Højesteret.

Den anden, SKM2018.551.LSR, forventes afgjort i landsretten primo 2022. De 2 andre landsskatteretssager, som ikke er offentliggjort med SKM-nummer, men har j.nr. 20-0018639 og j.nr. 20-0051920 i afgørelsesdatabasen, og er anket til byretten i hhv. Viborg og København.

Den højst rangerende dom vi har på gaveområdet lige nu, er derfor SKM2021.345.VLR.

Den 28. september 2019 afgjorde Landsskatteretten sagen, SKM2018.551.LSR. Sagen drejede sig om en person, der overdrog en ejendom til børn og børnebørn. 3 måneder før overdragelsen havde sælger erhvervet ejendommen for 61.750.000 kr. Han videreoverdrog den, som sagt 3 måneder senere til sine børn og børnebørn, for 32.300.000 kr., svarende til den seneste offentlige ejendomsvurdering på 38.000.000 kr. minus 15 %. I forbindelse med overdragelsen blev der indsendt gaveanmeldelse på 4 x 70.000 kr. = 280.000 kr. Der var ikke foretaget forbedringer på ejendommen fra ejendomsvurderingen i 2012 og frem til klagers køb og den efterfølgende overdragelse til børn og børnebørn.

Sælger havde oplyst, at hensigten med salget at lave et familiehus, hvor alle børnebørnene kunne få en bolig og bo under samme tag. I forbindelse med salget realiserede klager et ejendomsavancetab på 29.982.160 kr. Det blev udnyttet samme år, idet han solgte en anden ejendom, hvor der var en ejendomsavance på 122.855.975 kr.

SKAT havde forhøjet gavens værdi med udgangspunkt i handelsprisen ved køb af ejendommen, 61.750.000 kr. minus overdragelsessummen 32.300.000 kr., dvs. i alt 29.450.000 kr. På baggrund heraf forhøjede SKAT gaveafgiften. Følgevirkning var desuden reduktion i tab til modregning i ejendomsavance ved salg af en anden ejendom.

Helt overordnet anførte SKAT, at de havde anlagt en “konkret og individuel vurdering af sagens samlede omstændigheder” og fandt deraf, at anvendelse af 15 %-reglen førte til “et resultat, som ikke er rimeligt”.

Herefter forholdt SKAT sig til lovreglerne samt tolkning ud fra retskildehierarkiet. De kom frem til, at parternes værdiansættelse ikke var i overensstemmelse med værdiansættelsens grundprincip, jf. statsskattelovens § 4 og boafgiftslovens § 27, hvorefter gaver skulle værdiansættes til handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Der blev lagt vægt på, at boafgiftslovens § 27 og SL § 4 var højere rangerende retskilder, end værdiansættelsescirkulæret og administrativ praksis.

De henviste desuden til Den juridiske vejledning, hvorefter en gaves værdi skulle fastsættes til handelsværdien med henvisning til boafgiftslovens § 27, og at parterne kunne anvende værdiansættelsescirkulæret.

I denne sag havde det betydning, hvorvidt Højesterets afgørelse om særlige omstændigheder, SKM2016.279.HR, havde retsvirkning, idet den var afsagt efter ejendomsoverdragelsen. Imidlertid var sagen afgjort i Landsretten med samme resultat som i Højesteret allerede d. 26. februar 2015, mens overdragelsen i denne sag fandt sted d. 15. december 2015, hvilket betød, at afgørelsen fra Landsretten havde retsvirkning.

SKAT tolkede dommen fra landsretten³³, som senere blev stadfæstet i Højesteret³⁴, på den måde, at der ikke var et ubetinget retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret. Cirkulæret var vejledende, og det var gældende, hvad enten der var tale om arv eller gave, idet reglerne for værdiansættelse var ens, jf. også forarbejderne til boafgiftsloven.

SKAT inddrog tillige administrativ praksis, og forholdt sig til SKM2007.431.LSR. Det var SKAT's opfattelse, at der forelå en anden situation sammenlignet med den pågældende sag, fordi ejendomsvurderinger på det tidspunkt blev foretaget regelmæssigt, og der var mulighed for at rette op på ukorrekte vurderinger.

Til understregning af, at afgørelsen ikke ansås at være anvendelig i denne sag, tilføjede SKAT, at skatteministerens udtalelse om afgørelsen, hvoraf han fastslog, at forældre og børn havde ret til at anvende 15 %-reglen, og han i øvrigt ikke så grund til at ændre reglerne, alene var en udtalelse, der vedrørte boligområdet. Selvom ministersvar har lav retskildeværdi, ses her et eksempel på SKAT's anvendelse heraf til tolkning af reglerne.

Klagerens repræsentant lagde i sin argumentation vægt på den administrative praksis, hvorefter det var repræsentantens opfattelse, at der var en fast administrativ praksis for, at 15 %-reglen kunne anvendes, selvom SKAT's ejendomsvurdering var fejlbehæftet. Det fulgte af den administrative praksis, at SKAT bar risikoen for, at ejendomsvurderingen var fejlbehæftet. Heraf blev uddraget, at SKAT bar risikoen for fejlagtige ejendomsvurderinger, som følge af beslutning om at suspendere ejendomsvurderingerne.

Til fortolkning af, om værdiansættelsescirkulæret kunne anvendes, blev der henvist til Skatteministeriets afgørelse i TfS 1984, 418, til ministersvar i TfS 1990, 196, til Landsskatterettens afgørelse SKM2007.431.LSR og til skatteministerens svar angående afgørelsen og til afgørelsen

³³ SKM2015.302.VLR

³⁴ SKM2016.279.HR

SKM2007.890.LSR, der tog stilling til gaveoverdragelser. Heraf kom klagers repræsentant frem til, at den administrative praksis eksisterede på gaveområdet i modsætning til i dødsbo.

Fra domspraksis blev henvist til afgørelserne SKM2015.302.VLR og SKM2016.279.HR, hvor der, først i landsretten og efterfølgende i Højesteret var anvendt formuleringer om, at der ikke var godtgjort en fast administrativ praksis på dødsboområdet, og at ”en eventuel fast administrativ praksis på gaveområdet ikke kan føre til et andet resultat”. Det blev tolket som at højesteretsdommen ikke ændrede på en eksisterende praksis på gaveområdet, og at dommen ikke tog stilling til praksis på gaveområdet.

Landsskatterettens præmisser fastslog, at overdragelse af fast ejendom mellem forældre og børn/børnebørn var omfattet af boafgiftslovens § 22, at værdiansættelsen skulle ske til handelsprisen for modtagelsen, jf. boafgiftslovens § 27. Desuden slog Landsskatteretten fast, at værdiansættelsen skulle ske i overensstemmelse med værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, hvorefter parternes værdiansættelse skulle accepteres, hvis den ligger inden for +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering.

Landsskatteretten bemærkede tillige, at forarbejderne til boafgiftsloven fastsatte, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den etablerede praksis på området fortsat skulle være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget til boafgiftsloven.

Landsskatteretten henviste til Den juridiske vejledning, hvorefter en gaves værdi skulle fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen, og parterne kunne derfor anvende værdiansættelsescirkulæret.

Fra administrativ praksis henviste Landsskatteretten til SKM2007.431.LSR, hvor parternes værdiansættelse ikke blev tilsidesat, uanset at markedsværdien for den omhandlede ejendom måtte antages at være højere end den seneste offentlige vurdering minus 15 %.

Fra domspraksis henviste Landsskatteretten til SKM2016.279.HR, hvor Højesteret fastslog, at der skulle foreligge særlige omstændigheder, hvis en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen skulle kunne tilsidesættes af SKAT. Landsskatteretten forholdt sig indirekte til, hvorvidt der eksisterede en særlig praksis på gaveområdet, idet retten slet ikke forholdt sig til spørgsmålet, men vurderede spørgsmålet om særlige omstændigheder på samme måde, som der kunne forventes i en dødsbosag. Landsskatteretten kom frem til, at det ikke var en særlig omstændighed, at ejendomsvurderingerne var suspenderet og handelsværdien af klagerens ejendom til børn og børnebørn kunne derfor foretages efter værdiansættelsescirkulæret, svarende til den af parterne fastsatte værdi. Dette vil blive behandlet yderligere senere i afhandlingen.

I landsrettens begrundelse for afgørelsen, som lå forud for Højesterets kendelse i 2016, nemlig SKM2015.302.VLR, forholdt retten sig til reglerne for dødsbo. Den udtalte, at det efter den foreliggende administrative praksis ikke var godtgjort, at der var en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afveg mere end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering skulle lægges til grund. Den tilføjede: ”En eventuel fast administrativ praksis på gaveområdet kan ikke føre til andet resultat”.

Med ordet ”eventuel” forholdt landsretten sig således ikke til, hvorvidt der eksisterede en fast administrativ praksis på gaveområdet.

Hvad landsretten helt præcist mente med, at administrativ praksis på gaveområdet ikke kunne føre til et andet resultat, er uvist. Det kan tolkes som om, at praksis på gaveområdet ikke var relevant i denne sag, eller det kan tolkes som om, at uanset at der eksisterede en praksis, så var praksis forkert, og klager kunne derfor ikke støtte ret på praksis.

Højesteret fandt, på baggrund af værdiansættelsescirkulæret og Skattedepartementets afgørelser fra 1984³⁵ og skatteministerens besvarelse af 30. april 1990, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

De omtalte afgørelser fra Skattedepartementet omhandlede overdragelser både i dødsbo og i levende live, og skatteministeriets besvarelse drejede sig om overdragelse i levende live, så det kan ikke udelukkes, at Højesteret mente, at særlige omstændigheder også gælder for gaveoverdragelser.

Højesterets bemærkning i præmisserne om, at det ikke, på baggrund af de grunde, landsretten havde fremført, var godtgjort, *"der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere en 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne"* (egen understregning), gav til gengæld ingen afklaring. Det kan både forstås sådan, at Højesteret forholdt sig konkret til dødsbo i denne sag, men det kan også tolkes modsætningsvis, så der eksisterer en fast administrativ praksis for gaveoverdragelser. Vi mener dog, det er en vidtrækkende fortolkning, og vi antager, at hvis Højesteret ville have udtrykt dens holdning til gaveområdet, så havde Retten fremstillet det mere præcist.

I 2021 fik vi en dom fra Vestre landsret, SKM2021.345VLR. Landsretten behandlede den indankede kendelse, SKM2019.281.LSR, hvor Landsskatteretten var kommet frem til, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse, som var fastsat efter 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulæret.

Af SKM 2019.281.LSR fremgik det af sagens faktum, at en ældre dame den 10. maj 2014 overdrog sin landbrugsejendom på i alt godt 11 ha til sine 5 børn for 1.615.000 kr., svarende til den seneste kontante offentlige ejendomsvurdering minus 15 %. Den 21. maj solgte børnene ejendommen til kommunen for 5 mio. kr.

Inden overdragelsen til børnene fandt sted, foregik der forhandlinger med kommunen om køb af ejendommen. Den 4. maj, dvs. inden overdragelsen fra mor til børn, havde børnene accepteret et købstilbud fra kommunen på 5 mio. kr.

Sagen handlede om, hvorvidt parterne i forbindelse med overdragelsen af ejendommen kunne anvende 15 %-reglen ved værdiansættelsen. Der var et sekundært spørgsmål i sagen gående på, hvorvidt der var mulighed for omvalg, således at børnene kunne overtage ejendommen med succession, såfremt de ikke kunne overtage ejendommen til den af parterne aftalte værdi. Dette spørgsmål vil vi ikke blive behandlet yderligere.

Sagens behandling i Landsskatteretten omhandlede de punkter i SKAT's afgørelse, som var blevet påklaget. Der var i vid udstrækning spørgsmål der angik fastsættelse af faktum.

³⁵ Tfs 1984, 418, Tfs 1984, 546

SKAT var af den opfattelse, at sagen handlede om konsekvenserne (forhøjelse af mellempriodeskat) af SKAT's forhøjelse af ejendomsavancen, ikke om selve værdiansættelsen. Derfor indeholdt sagen ikke argumentation herfor fra SKAT's side.

Det blev dog bemærket, at parternes kendskab til kommunens tilbud og den omstændighed, at ejendommen ville blive eksproprieret, havde direkte betydning for sagen. Desuden blev spørgsmålet om realitet taget ind, idet SKAT mente, at der var tale om en konstruktion uden realitet, og som havde til formål at spare skat og afgift. Denne problematik bliver behandlet senere i afhandlingen angående særlige omstændigheder.

SKAT henviste fra domspraksis til Højesterets afgørelse, SKM2016.279.HR, hvor det blev fastslået, at værdiansættelsescirkulæret ikke kan anvendes i alle situationer.

Klagerens repræsentant argumenterede for, at der forelå et ubetinget retskrav til at anvende 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret. Det blev bl.a. fremført, at skatteyderne kunne støtte ret på et cirkulære, når der forelå en fast administrativ praksis. Her blev det tilføjet, at det påhvilede SKAT at påvise, at der blev fulgt en anden praksis end beskrevet i cirkulæret.

Dertil blev det med henvisning til litteraturen³⁶, anført at cirkulæret har retskildeværdi tæt på lovniveau, eftersom der var henvist til cirkulæret i forarbejderne til boafgiftsloven.

Derudover blev der henvist til Lighedsgrundsætningen eller legalitetprincippet, Henvisningen gik på, at der kunne støttes ret på cirkulæret, der giver en bedre retsstilling end følgerne af en konkret afgørelse overfor en skatteyder.

Der blev henvist til administrativ praksis fra SKM2007.431.LSR, og fra domspraksis, SKM2016.279.HR, hvor man udledte, dog af landsrettens præmisser, at dommen kun gjaldt på dødsboområdet. På gaveområdet var en fast administrativ praksis, hvorefter værdiansættelsescirkulæret kunne anvendes.

Landsskatteretten fastslog, at overdragelse af fast ejendom mellem forældre og børn, var omfattet af boafgiftslovens § 22, hvilket betød, at værdiansættelse skulle foretages efter reglerne i boafgiftsloven § 27, dvs. til handelsværdien. Fast ejendom, der var handlet mellem forældre og børn, kunne værdiansættes efter bestemmelserne i værdiansættelsescirkulæret. Hovedreglen i cirkulærets pkt. 2 var, at det var værdien i handel og vandel, der skulle danne grundlag for værdiansættelsen. Pkt. 6 var undtagelsen, der tilsagde, at parterne kunne handle indenfor +/- 15 % af den seneste offentliggjorte kontante ejendomsvurdering. Der blev anført, at pkt. 8 skulle iagttages, idet der skulle tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen.

Landsskatteretten henviste også til, at det fulgte af forarbejderne til boafgiftslovens § 27, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der var etableret på området, fortsat ville være gældende efter vedtagelse af lovforslaget.

³⁶ Bent Ramskov i SREV2010.6.18 og J.O. Engholm Jacobsen i Boafgiftsloven med kommentarer, s119.

Dertil blev henvist til den juridiske vejledning³⁷, hvoraf det fremgår, at ”en gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Se boafgiftslovens § 27. 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”.

Fra den administrative praksis henviste Landsskatteretten til SKM2007.431.LSR, hvor parternes værdiansættelse ikke blev tilsidesat, selvom markedsværdien for den omhandlede ejendom måtte antages at være højere end den senest offentlige vurdering minus 15 %. Desuden blev fremhævet SKM2018.551.LSR, hvor Landsskatteretten kom frem til, at en fast ejendom kunne overdrages efter bestemmelserne i værdiansættelsescirkulæret, selvom der var stor forskel på ejendomsvurderingen og værdien i fri handel.

Landsskatteretten fandt at, værdiansættelsen lå inden for værdiansættelsescirkulærets retningslinjer, og at skattemyndighederne skulle acceptere denne. Det var uden betydning, at børnene kort tid efter overdragelsen videresolgte ejendommen til kommunen til en væsentlig højere værdi, og retten bemærkede ydermere, at der ikke sås at være sket faktiske eller retlige ændringer på ejendommen jf. cirkulærets pkt. 8, der kunne føre til, at cirkulæret ikke fandt anvendelse.

Med udfaldet af Landsskatterettens afgørelse var det uden betydning, hvorvidt parterne på tidspunktet for overdragelsen var vidende om kommunens købstilbud. Det påpeger Landsskatteretten da også i sin afgørelse.

Skattemyndighederne ankede sagen til landsretten. Landsrettens længe ventede afgørelse kom som SKM2021.345VLR.

Landsretten kom for så vidt frem til det samme resultat, men med den meget vigtige detalje, at 15 %'s reglen skal accepteres, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, og at afgørelsen i SKM2016.279HR finder anvendelse både i dødsbo og i levende live.

Skatteministeriet havde overfor spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en administrativ praksis, hvorefter 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulæret på gaveområdet havde været anvendt undtagelsesfrit, var det ministeriets opfattelse, at der, slet ikke kunne støttes ret på en sådan praksis. Det skyldtes, at den ville være direkte i strid med boafgiftslovens § 27, og der kunne ikke støttes ret på en administrativ praksis, der var i strid med loven.

Dertil kom, at Skatteministeriet ikke mente, at der var dokumenteret en fast administrativ praksis om, at værdiansættelsescirkulæret skulle accepteres. Det skyldtes, at denne sags omstændigheder ikke var sammenlignelige med den dokumenterede administrative praksis. Der var ikke fremlagt afgørelser, der dækkede situationen i denne sag. Hermed mentes, at i denne sag forelå en kendt videresalgpris allerede inden familieoverdragelsen. I sagerne fra administrativ praksis, var det en faktisk handelspris fra en overdragelse, der lå forud for familieoverdragelsen, der var kendt.

³⁷ Den juridiske vejledning afsnit D.C.5.4.4

Desuden var det Skatteministeriets opfattelse, at der ikke forelå en generelt fast praksis, idet der ikke var påvist ”en sådan flerhed af afgørelser” fra de øverste skattemyndigheder, at der var dannet en fast administrativ praksis. Skatteministeriet mente ikke, at det var bevist, at skattemyndighederne ikke havde foretaget beskatning i lignende situationer og i øvrigt så vedrørte SKM2007.431.LSR og SKM2018.551.LSR og de ministersvar, som der blev henvist til (anvendt i både Landsskatterettens og Skatteministeriets argumentation) helt andre situationer end denne sag. SKM2007.431.LSR måtte i øvrigt, iflg. Skatteministeriet, anses for at være forkert efter SKM2019.279.HR. I forhold til SKM2018.551.LSR var den indbragt for domstolene, og kunne derfor ikke etablere nogen bindende administrativ praksis.

Inden landsrettens afgørelse blev offentliggjort, havde Landsskatteretten afgjort to sager, som omhandlede samme problematik. Disse afgørelser var ikke offentliggjort, og kan derfor findes i afgørelsesdatabasen.

I februar 2021 afsagde Landsskatteretten en afgørelse, som findes i afgørelsesdatabasen³⁸. Faktum i sagen var, at en far overdrog 6 udlejningsejendomme til sine 2 børn til en samlet pris på 32.700.000 kr. svarende til de offentlige ejendomsvurderinger. Af købsaftalen fremgik det, at købesummen blev berigtiget med gældsovertagelse på 32.500.000 kr. og gaver på 2 x 100.000 kr.

Det viste sig, at børnene havde overtaget hele realkreditgælden i ejendommen på knap 43 mio.kr. + øvrige gældsposter mv. godt 4 mio. kr., dvs. ca. 47 mio. kr. For at få berigtigelsen til at gå op havde faren udstedt et anfordringsgældsbevis til et af børnene på godt 14,5 mio. kr. Skattestyrelsen havde anmodet Vurderingsstyrelsen om en udtalelse om ejendommens handelspris på overdragelsestidspunktet, og den kom frem til en samlet værdiansættelse på 49.600.000 kr. På baggrund heraf fastsatte Skattestyrelsen værdien til 49.600.000 kr., og ændrede derfor også gaveafgiftsberegningerne.

Landsskatteretten godkendte parternes værdiansættelse ud fra, at den lå inden for rammerne af værdiansættelsescirkulæret. Det var ingen særlig omstændighed, at køberne overtog realkreditlån i ejendommene på et højere beløb end overdragelsessummen.

I marts 2021 afgjorde Landsskatteretten endnu en sag, som også findes i afgørelsesdatabasen³⁹. Sagen handlede om et forældrepar, der i 2016 erhvervede en ejerlejlighed for 2,6 mill.kr. Lejligheden blev overdraget til deres barn i 2018 for 1,4 mill.kr. svarende til offentlig vurdering minus 15 %. Barnet optog et realkreditforeningslån på ca. 1,8 mill.kr., der blev udbetalt på overtagelsesdagen. Samme dag gav barnet forældrene en gave på 120.000 kr. og lånte moderen 270.000 kr.

Landsskatteretten kom frem til, at parterne kunne anvende værdiansættelsescirkulæret, og godkendte værdiansættelsen. Det var ikke en særlig omstændighed, at der forelå en kendt handelspris (prisen fra 2 år før overdragelsen). Det var heller ikke en særlig omstændighed, at barnet i forbindelse med handlen optog et kreditforeningslån på et højere beløb end overdragelsessummen.

³⁸ Landsskatterettens afgørelse af 26. februar 2021, j.nr. 20-0018639

³⁹ Landsskatterettens afgørelse af 22. marts 2021, j.nr. 20-0051920

Skattestyrelsen havde i begge sagerne lagt vægt på, at praksis fra 2007⁴⁰ ikke kunne tillægges betydning efter Højesterets kendelse i 2016⁴¹. Skattestyrelsen tillagde det tillige betydning, at SKM2018.551LSR var indbragt for domstolene.

I afgørelserne nåede Landsskatteretten frem til, at overdragelserne var omfattet af boafgiftslovens § 27, hvorefter værdiansættelse skulle ske til handelsprisen, at overdragelserne var omfattet af værdiansættelsescirkulæret, hvorefter overdragelse skulle ske til værdien i handel og vandel, men at skattemyndighederne skulle acceptere parternes værdiansættelse, når den lå inden for +/- 15 % af den offentlige vurdering.

Der var i ingen af sagerne sket faktiske eller retlige ændringer ved ejendommene, som kunne føre til, at 15 %-reglen ikke kunne anvendes.

Klageren havde gjort gældende, at skattemyndighederne skulle acceptere overdragelsessummen, der er sket inden for de i værdiansættelsescirkulæret fastsatte rammer, jf. præmisserne i Højesterets kendelse fra 2016, jf. ovenfor.

Klageren gjorde endvidere opmærksom på, at Skattestyrelsen anførte, at såvel Skatterådet som Landsskatteretten har tilkendegivet at synspunktet om ”særlige omstændigheder” også gælder ved gaveoverdragelse.

Landsskatteretten lagde i begge afgørelser vægt på, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse, der ligger inden for cirkulærets angivne retningslinjer, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Landsskatteretten henviste til at parterne kan anvende skattedepartementets værdiansættelsescirkulære, og 15 % reglen i cirkulærets punkt 6.

De henviste endvidere til Landsskatterettens afgørelse fra 2007⁴², hvor parterne fik lov at anvende cirkulærets regler, uanset at markedsværdien ansås for at være højere. Sagen omhandlede en boligejendom, der kunne overdrages fra far til datter til ejendomsvurderingen minus 15 %, uanset at faderen kort forinden havde erhvervet den til en højere pris. I 2 af sagerne fra Landsskatteretten var der tale om landbrugsejendomme, men eftersom Landsskatteretten henviste til afgørelsen fra 2007, så havde det ikke betydning, om der var tale om bolig eller erhverv.

De henviste videre til Højesterets afgørelse fra 2016, hvori det fremgik, at cirkulærets 15 % regel kan anvendes, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

De tillagde også Landsskatterettens afgørelse fra 2018⁴³ betydning, idet der i denne afgørelse heller ikke var tale om særlige omstændigheder.

⁴⁰ SKM2007.431.LSR

⁴¹ SKM2016.279.HR

⁴² SKM2007.431.LSR

⁴³ SKM2018.551.LSR

Det kunne godt have haft betydning, idet skatteministre ved flere lejligheder⁴⁴ har lagt vægt på vigtigheden af tryghed i form af enkle regler ved overdragelse inden for familien, og at det offentlige derfor måtte bære risikoen for fejl i ejendomsvurderingerne. Ministersvarene har alle omhandlet boliger til privat beboelse.

I alle sagerne inddrog Landsskatteretten Højesterets afgørelse om særlige omstændigheder, SKM2016.279.HR, og kom frem til, at parterne i familieoverdragelse kunne anvende 15 %-reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder. Der blev ikke stillet spørgsmål ved, hvorvidt Højesterets afgørelse kunne udstrækkes til også at gælde på gaveområdet, og Landsskatteretten tog stilling til, hvorvidt der forelå særlige omstændigheder. Heraf udleder vi, at Landskatteretten lægger til grund, at særlige omstændigheder skal vurderes på samme måde på gaveområdet som i dødsbo.

I 2021 afsagde Landsretten en afgørelse på gaveområdet, SKM2021.345.VLR. Sagen er en afgørelse af SKM2018.281LSR, som er beskrevet ovenfor.

Skatteministeriets standpunkt var, at boafgiftslovens § 27, stk. 1, sammenholdt med værdiansættelsescirkulæret skulle fortolkes således, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse på +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering, medmindre der forelå særlige omstændigheder jf. SKM2016.279.HR.

Skatteministeriet anførte, at værdiansættelsescirkulæret både omhandlede dødsboer og gaver, og der var ingen holdepunkter i pkt. 6, 2. afsnit eller i pkt. 48 for, at der skulle gøres forskel på værdiansættelsen af fast ejendom i dødsboer og i gavetilfælde. Heller ikke Skattedepartementets afgørelser⁴⁵, eller skatteministeriets besvarelse⁴⁶, som der blev henvist til i Højesterets kendelse⁴⁷, gjorde en forskel på værdiansættelsen for henholdsvis dødsboer og gaver.

Skatteministeriet anså, at begrebet ”handelsværdi” i boafgiftslovens §§ 12 og 27 ”*utvivlsomt fortolkes på samme måde, og bemærkningen om ”særlige omstændigheder” gælder dermed for begge bestemmelser*”.

De gjorde gældende, at der forelå ”særlige omstændigheder”, da der var ”sikre holdepunkter” for, at værdiansættelsen på +/- 15 % ikke udtrykte den reelle handelsværdi. Landsretten var derfor af den opfattelse, at der ikke kunne støttes ret på værdiansættelsescirkulæret i en gaveoverdragelse, på samme måde som det forholder sig i et dødsbo.

Klager anførte i klagen, at gaver omfattet af boafgiftslovens § 27 skulle fastsættes til handelsprisen. Der blev henvist til forarbejderne til boafgiftsloven, hvor det var angivet, at værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der var etableret på området før 1995, fortsat skulle være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.

Værdiansættelsescirkulærets punkt 6 medførte, at skattemyndighederne skulle lægge parternes værdiansættelse til grund, da værdiansættelsen lå inden for rammerne i cirkulæret på +/- 15 % af den kontante ejendomsværdi.

⁴⁴ Ministersvar vedrørende SKM2007.431.LSR og SKM2016.479.HR

⁴⁵ TfS 1984.418 og TfS 1984.546

⁴⁶ TfS 1990.196

⁴⁷ SKM2016.279.HR

Selvom det fremgik af punkt 48 i værdiansættelsescirkulæret, at cirkulærets regler er vejledende, så var der udviklet en administrativ praksis, hvor cirkulærets regler var anvendt undtagelsesfrit ved gaveoverdragelser, når der ikke siden den seneste ejendomsvurdering havde været foretaget fysiske eller retlige ændringer af ejendommen. Der blev henvist til Skatteministeriets redegørelse fra 1990⁴⁸, Landsskatterettens afgørelse fra 1994⁴⁹ og Skatteministeriets ministersvar i 1999⁵⁰, og Skatteministeriets udtalelse⁵¹ hvorefter den offentlige vurdering skulle danne grundlag for værdiansættelsen, selvom denne lå under markedsværdien, og at skattemyndighederne var bundet heraf. Dertil blev henvist til Landsskatterettens afgørelser fra 2007⁵² og fra 2018⁵³.

Klagerens repræsentant anerkendte, at skatteyder havde bevisbyrden for de argumenter, som vedkommende fremførte. Der blev anført, at disse afgørelser og ministersvar var fuldt tilstrækkelige til at dokumentere, at der eksisterede en fast praksis for anvendelse af 15 %-reglen. Der blev argumenteret for, at Skatteministeriet måtte kunne bevise, at man havde haft en praksis, hvor der havde været grebet korrigerende ind overfor 15 %-reglen. Skattemyndighederne havde ikke fremlagt en eneste afgørelse, hvor det var sket, og derfor blev det lagt til grund, at det ikke tidligere var sket.

Opfattelsen var, at Højesterets kendelse, SKM2016.279.HR kun havde taget stilling til praksis for dødsboer, og derfor ikke var afgørende for denne sag. Det var udledt af skatteministerens svar til Folketingets skatteudvalg⁵⁴ vedrørende SKM2007.431.LSR.

Der blev suppleret med, at den beskrevne praksis var beskrevet adskillige gange af skatteministeren overfor Folketinget, og Folketinget havde derefter vedtaget loven⁵⁵, uden at man havde fundet anledning til at ændre reglerne. Det blev konkluderet, at Folketinget derved havde accepteret den foreliggende praksis, og den kunne derfor ikke være ulovlig.

Subsidiær påstand var, at hvis retten kom frem til, at der ikke forelå en fast administrativ praksis på gaveområdet for anvendelsen af 15 %-reglen, blev det gjort det gældende, at der ikke forelå særlige omstændigheder. Begrundelsen herfor var, at kommunens pris for jorden var at betragte som et liebhavertilbud, idet de var nødt til at sikre sig jorden, enten ved køb eller ved ekspropriation, som var forbundet med flere omkostninger, og derfor var prisen ikke et udtryk for markedsværdien.

Landsretten lagde vægt på, at de nærmere regler for værdiansættelse af fast ejendom i værdiansættelsescirkulærets punkt 5 og 6 er ens for dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Landsretten henviste til, der i afgørelser fra Skattedepartementet og i ministersvar heller ikke blev sondret mellem de 2 situationer. Retten kom på den baggrund frem til, at værdiansættelsescirkulæret skulle fortolkes på samme måde, uanset om der var tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning.

På den baggrund kom landsretten frem til, at Højesterets afgørelse, SKM2016.279.HR, der fastslog, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der forelå særlige omstændigheder, også var gældende ved gaveoverdragelser.

⁴⁸ TfS 1990.196

⁴⁹ TfS 1994.882.LSR

⁵⁰ TfS 1999.705

⁵¹ Spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007

⁵² SKM2007.431.LSR

⁵³ SKM2018.551.LSR

⁵⁴ Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 262 af 18. maj 2018

⁵⁵ Det antages, at der blev henvist til Boafgiftsloven

Spørgsmålet var, om der forelå en fast administrativ praksis, som gav ret til altid at anvende 15 %-reglen på gaveområdet, hvis der ikke var foretaget faktiske eller retlige ændringer på ejendommen. Landsretten fandt ikke, at der ved sagsøgers fremlagte administrative praksis, var godtgjort en sådan bindende praksis.

Landsretten forholdt sig ikke til Skatteministeriets påstand om, at såfremt der eksisterede en fast administrativ praksis, så var den ulovlig, fordi den var i strid med loven⁵⁶, hvorefter en gaves værdi fastsættes til handelsværdien. Det var ikke nødvendigt, eftersom landsretten kom frem til, at der netop ikke forelå en fast administrativ praksis.

Landsretten lagde i sine præmisser til grund for afgørelsen, at familien kendte videresalgsprisen på det tidspunkt, hvor moderen overdrog ejendomme til døtrene. Retten fandt, at kendskab til en videresalgspris udgjorde særlige omstændigheder, og den fastslog, at den reelle handelspris udgjorde 5 mio. kr., hvilket svarede til videresalgsprisen.

Landsretten tog ikke Skatteministeriets påstand om, at der var tale om en planlagt konstruktion, hvilket medførte, at der forelå særlige omstændigheder, til efterretning. Derimod var landsretten enig i Skatteministeriets påstand om, at en kendt videresalgspris udgjorde særlige omstændigheder.

Afgørelsen er anket til Højesteret⁵⁷

På gaveområdet har vi på nuværende tidspunkt kun landsrettens afgørelse samt afgørelserne i Landsskatteretten.

Landsretten fastslog, at værdiansættelsescirkulæret skulle fortolkes på samme måde, uanset om der var tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning. Den afviste, at der forelå en fast administrativ praksis på gaveområdet, hvorefter der kunne støttes ret på at anvende 15 %-reglen. Det havde hidtil været et omdiskuteret spørgsmål. Landsskatteretten havde ganske vist også lagt til grund i dens afgørelser, at værdiansættelsescirkulæret skulle fortolkes ens i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Det var uden betydning for Landsskatterettens afgørelser, og det var ikke tillagt megen vægt. Derfor var Landsrettens afgørelse vigtig i denne henseende.

Landsretten lagde vægt på, at Højesteret i SKM2016.279.HR fastslog, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Vi har derfor nu to vigtige afklaringer på gaveområdet, nemlig at reglerne er ens på gaveområdet og i dødsbo, og skatteyderne kan støtte ret på værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Vi mangler nu at få fastlagt rækkevidden af begrebet "særlige omstændigheder". Når cirkulæret skal tolkes ens i dødsbo og ved gaveafgiftsberegning betyder det, at vi kan anvende retspraksis på gaveområdet og i dødsbo samlet, når vi skal vurdere, hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

⁵⁶ boafgiftslovens § 27

⁵⁷ BS-27777/2021-HJR

7.1 Retskravet og den lovgivende instans

Lige siden indførelsen af værdiansættelsescirkulæret har der været stillet spørgsmål til fortolkningen. Skatteministeriet og flere skatteministre har gennem tiden udtalt sig om cirkulæret. Disse udtalelser er såkaldte efterarbejder, og de udtrykker ikke gældende ret, sådan som love lovforarbejder og domme. Udtalelserne er lovgivers opfattelse af, hvordan de mener, cirkulæret skal benyttes. De anvendes derfor til forståelse og fortolkning af reglerne. Udtalelserne er blevet flittig benyttet i parternes argumentation i sager i både Landsskatteretten og ved domstolene.

I 1984 udtalte Skattedepartementet⁵⁸ på baggrund af spørgsmål fra et kommunalt skattevæsen, at for at gøre reglerne lettere at praktisere for både dødsboer, parterne i en gaveoverdragelser og for skattemyndighederne, havde man valgt at anvende den kontante ejendomsværdi direkte ved efterprøvelse af værdiansættelsen. Begrundelsen for dette er, at kontantejendomsværdien antages at være udtryk for ejendommens værdi i handel og vandel. Skattedepartementets svar var, at hvis værdiansættelsen ligger inden for +/- 15 % af kontantværdien, skal den respekteres.

Desuden udtalte Skattedepartementet, at det var uden betydning, om ejendommen efter udlægget i et dødsbo sælges med fortjeneste. Hvis udlægsmotageren derimod har videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.

Skattedepartementet udtalte desuden, at det offentlige må anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at den af vurderingsmyndighederne fastsatte kontantejendomsværdi eventuelt er for lav.

Skatteministeren udtalte i 1990⁵⁹, at der ved gaveoverdragelser gælder det princip, under henvisning til pkt. 6 i værdiansættelsescirkulæret, at hvis en ejendom overdrages til en kontantværdi, der er højst 15 % højere eller lavere end den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantværdi, skulle denne værdi lægges til grund ved beregning af gaveafgiften. Efter praksis gjaldt det også, selv om den seneste vurdering måtte antages at være fejlbehæftet. Begrundelsen var, at det offentlige antages at være nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering.

I 1999 gav den daværende skatteminister et svar vedrørende virksomhedsskatteordningen og forældre køb⁶⁰. Skatteministeren redegjorde for den skatteretlige situation, i de situationer, hvor forældre videresolgte en forældre købslejlighed til deres børn. Han henviste til 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, hvorefter forældre kunne sælge en lejlighed til deres børn til 15 % under ejendomsvurderingen. Det betød, at skattemyndighederne ikke kunne tilsidesætte en overdragelsessum, der opfyldte reglen.

Ud over ministerens redegørelse for gældende ret fremførte han sin holdning til 15 %-reglen. Det var hans opfattelse, at der ikke var begrundelse for at opretholde reglen, da overdragelse til børn var gjort

⁵⁸ TfS1984, 418

⁵⁹ TfS1990, 196

⁶⁰ TfS 1999, 705

væsentlig lettere i forbindelse med ændring af boafgiftsloven⁶¹, hvorefter beløbsgrænsen for gaver til børn var sat væsentligt op. Han anførte, at 15 %-reglen ville blive ophævet ved først givne lejlighed i forbindelse med en revision af cirkulæret.

I et svar til spørgsmål fra Folketinget i 2004⁶², bekræftede Skatteministeren, at forældre normalt kan overdrage en fast ejendom til deres barn til en pris svarende til den seneste offentlige vurdering +/- 15 %, uden at der bliver tale om gaveafgift. Dog kan 15 %-reglen ikke anvendes, hvis der er tale om en ejerlejlighed, der er vurderet som udlejet, da det påvirker lejlighedens værdi i handel ogandel.

Hvis lejligheden er vurderet som udlejet, så skal værdien i handel ogandel anvendes.

I et svar fra Skatteministeren i 2007⁶³, fastslår ministeren, at den offentlige ejendomsvurdering skulle danne grundlag for værdiansættelsen, selvom denne ligger under markedsværdien, og skattemyndighederne er derved bundet heraf.

Han udtaler desuden, at SKM2007.431.LSR ikke var indbragt for domstolene, da der efter ministeriets vurdering ikke var udsigt til, at man ville vinde sagen.

I 2018⁶⁴ slog Skatteministeren i et svar til Folketingets skatteudvalg fast, at Højesterets afgørelse om særlige omstændigheder i et dødsbo, SKM2016.279.HR, ikke specifikt tog stilling til, om dommen kunne overføres til overdragelser i levende live, herunder hvorvidt der forelå en fast administrativ praksis på området.

Ministeren udtalte, at der skulle være tryghed og forudberegnelighed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien. Desuden skulle den enkelte boligejer ikke bære risikoen for den usikkerhed, som er forbundet med vurderingen, hvilket netop var formålet med 15 %-reglen i værdiansættescirkulæret. Det var ministerens opfattelse, at formålet fremadrettet blev opfyldt i forbindelse med de nye ejendomsvurderinger og indførelsen af et forsigtighedsprincip på +/- 20 %.

Han forholdt sig i øvrigt ikke til, hvorvidt der var forskel på retsstillingen i levende live og i dødsbo.

Det går igen i både TfS 1984, 418, TfS 1990, 196 og ministersvaret i 2018, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering. Det har gennem alle årene været en gennemgående udmelding.

Skatteministeriets udtalelser og ministersvarene vedrørte alle gaveområdet. I SKM2016.279.HR henviste Højesteret til Skattedepartementets afgørelser fra 1984 og skatteministerens besvarelse fra 1990 i deres begrundelse for, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget i overensstemmelse med værdiansættescirkulæret. I SKM2021.267.HR fandt retten, med henvisning til SKM2016.279.HR, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis ejendomsvurderingen er for lav.

⁶¹ Lov 1995-06-14 nr. 426 om afgift af dødsboer og gaver

⁶² S 2851, Folketinget 2004-05, 2. samling

⁶³ Svar på spørgsmål nr. 325 af 30. juli 2007

⁶⁴ Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 262 af 18. maj 2018.

Det forhold, at kilderne blev anvendt i dødsbosagerne, uagtet at de vedrørte overdragelser i levende live, understøtter det forståelsen af, at grundlaget for anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret er ens i dødsbo og på gaveområdet.

7.2 Retskravet og Skatterådets afgørelser

Den 30. september 2021 blev der offentliggjort 12 afgørelser fra skatterådet⁶⁵, som alle tog stilling til problematikken om værdiansættelsescirkulærets 15 % regel, og konkrete omstændigheder, der blev vurderet til at være særlige omstændigheder.

Den 14. oktober 2021 offentliggjorde Skatterådet endnu 6 afgørelser⁶⁶, som omhandlede samme problematik.

Skatterådet anvendte den samme begrundelse i afgørelserne angående forholdet om, hvorvidt der er et retskrav på at kunne anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

Skatterådet henviser til boafgiftslovens § 12 og 27, hvoraf det følger at en gave værdi skal fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for gavens overdragelse.

Dernæst henviste Skatterådet til værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel.

Skatterådet anførte videre, at Højesteret i SKM2016.279.HR tog stilling til, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse efter 15 %'s reglen, i cirkulærets pkt. 6, og at dette skal ses i sammenhæng med cirkulærets pkt. 48, hvoraf det følger at anvisningerne er vejledende.

Videre udtalte Skatterådet at med fortolkning af forarbejderne til boafgiftslovens § 12, sammenholdt med ovenstående punkter fra værdiansættelsescirkulæret, skulle skattemyndighederne acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15%-reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder.

Det følger ligeledes af SKM2021.267.HR, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Af Skatterådets begrundelse fulgte endvidere, at det med Vestre Landsrets dom i SKM2021.345.VLR, som vedrørte gaveområdet, skal forstås sådan, at uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning, gjaldt ovenstående praksis.

Skattestyrelsen er derfor af den opfattelse, i overensstemmelse med SKM2021.279.HR og SKM2021.267.HR, at hovedreglen er, at en værdiansættelse skal ske efter 15 %'s reglen, medmindre der er særlige og konkrete omstændigheder vedrørende den pågældende ejendom.

15% reglen vil ikke kunne anvendes ved overdragelse af fast ejendom, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Om der foreligger særlige omstændigheder, beror på en konkret vurdering, hvor der efter Skattestyrelsens opfattelse skal indgå en række forhold.

⁶⁵ SKM2021.492.SR, SKM2021.492.SR, SKM2021.493.SR, SKM2021.494.SR, SKM2021.495.SR, SKM2021.496.SR, SKM2021.497.SR, SKM498.SR, SKM499.SR, SKM500.SR, SKM2021.501.SR, SKM2021.502.SR, SKM2021.503.SR.

⁶⁶ SKM2021.529.SR, SKM2021.530.SR, SKM2021.531.SR, SKM2021.532.SR, SKM2021.533.SR, SKM2021.534.SR

8. Konklusion på retskrav

Når vi læser cirkulæret, samt den domspraksis, som vi har på området om, hvorvidt der er et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af fast ejendom i et dødsbo, er svaret ja.

Der er et retsbeskyttet krav.

Cirkulærets ordlyd, samt endnu vigtigere de to kendelser afsagt af Højesteret i SKM2016.279.HR og SKM 2021.267.HR, er meget klare i deres vurdering af om et dødsbo kan støtte ret på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel i forbindelse med overdragelse af ejendom til arvinger.

Det har et dødsbo et retsbeskyttet krav på.

Et cirkulære i sig selv har ikke særlig stor retskildeværdi, men idet der er afsagt to kendelser fra Højesteret, hvori der er afsagt dom på området, har vi et retskildegrundlag, som er stærkt, og som både myndigheder og alle andre skal forholde sig til, og følge.

At værdiansættelsescirkulæret er indarbejdet i boafgiftsloven gennem lovens forarbejder, vurderes at have haft betydning for kendelserne fra Højesteret.

På gaveområdet har der, på baggrund af SKM2007.431.LSR og senere Landsskatteretsafgørelser, været tvivl om, hvorvidt der forelå et stærkere retskrav end på dødsboområdet. Her fastslog landsretten i SKM2021.345.VLR, at de nærmere regler for værdiansættelse i værdiansættelsescirkulæret er ens for dødsboer og ved gaveafgiftsberegning, og heller ikke i afgørelser fra Skattedepartementet og i ministersvar var der sondret mellem de to situationer, hvorfor reglerne i cirkulæret skulle tolkes ens i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Derfor var SKM2016.279.HR også gældende på gaveområdet.

Gældende ret fastsætter derfor, at der både på gaveområdet og i dødsbo er et retsbeskyttet krav på at anvende værdiansættelsescirkulæret.

Der er dog en undtagelse til retskravet. Lige så klart som Højesteret fastslog, at der var et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulæret, ligeså klare var de i anførelsen af undtagelsen, ”med mindre der foreligger særlige omstændigheder”.

Denne undtagelse, om særlige omstændigheder, er efter vores vurdering vigtig at få fastlagt rækkevidden af, for at retskravet ikke bliver et pseudoretsskrav, som i virkeligheden ikke har nogen retskraftværdi.

Disse særlige omstændigheder vil vi behandle i de kommende afsnit, for at få et billede af, hvilke særlige omstændigheder et dødsbo skal tage til efterretning ved værdifastsættelsen, og som nærtstående i en gaveoverdragelse skal hense til, hvis parterne ønsker at anvende 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulæret.

9. Særlige omstændigheder

9.1 Skal begrebet ”særlige omstændigheder” forstås ens i dødsbo og på gaveområdet

Højesteret har indtil nu alene afgjort sager om særlige omstændigheder på dødsboområdet, SKM2016.279.HR og SKM2021.267.HR. Dommene gav et bidrag til at fortolke rækkevidden af særlige omstændigheder på dødsboområdet, men de forholdt sig ikke til gaveområdet.

Landsretten nåede i SKM2021.345.VLR frem til, at reglerne for værdiansættelse af fast ejendom efter værdiansættelsescirkulæret er ens i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Landsretten henviste til, at i afgørelser fra Skattedepartementet og i ministersvar blev der heller ikke sondret mellem de 2 situationer. På den baggrund kom landsretten frem til, at Højesterets afgørelse, SKM2016.279.HR, der fastslog, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, med mindre, der forelå særlige omstændigheder, også var gældende ved gaveoverdragelser.

Landsskatteretten forholdt sig i alle sager om særlige omstændigheder til Højesterets afgørelse, SKM2016.279.HR. Landsskatteretten kom frem til, at parterne i familieoverdragelse kunne anvende 15 %-reglen, medmindre der forelå særlige omstændigheder. Som eksempel kan nævnes SKM2018.551.LSR, der vedrørte en gavesituation, og hvor Landsskatteretten anvendte samme fortolkning som Højesteret: ” (...) skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse, der ligger inden for 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.”

Landsretten forholdt sig aktivt til, hvorvidt reglerne på gaveområdet og på dødsboområdet er ens, og retten kom frem til, at der ikke er forskel på reglerne. Hverken landsretten eller Landsskatteretten har stillet spørgsmålstegn ved, at der kunne være forskel på, hvad der forstås som særlige omstændigheder på dødsboområdet og på gaveområdet.

Skattestyrelsen har, på baggrund af SKM2016.279.HR og efterfølgende afgørelser, hvor der er både dødsbo og gaveoverdragelser iblandt, SKM2018.551.LSR, SKM2019.281.LSR, SKM2019.368.VLR og SKM2019.369.ØLR, udsendt et udkast til et styresignal, der indeholder Skattestyrelsens fortolkning af, hvornår der foreligger særlige omstændigheder. Der samles op på reglerne i bogafgiftslovens §§ 12 og 27, der vedrører hhv. dødsbo og gaver. Skattestyrelsen anfører, at ”Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesterets fortolkning af boafgiftslovens §12 også gælder for gaveoverdragelser, jf. boafgiftslovens § 27”. Skattestyrelsen opstiller en række eksempler på, hvad der kan udgøre særlige omstændigheder. Eksemplerne er taget ud fra de afgørelser, der har været omkring særlige omstændigheder, og gælder for både dødsboer og ved gaveoverdragelser.

Den 30. september 2021 blev offentliggjort 12 bindende svar fra Skatterådet vedrørende anvendelse af værdiansættelsescirkulæret på gaveområdet. I de bindende svar bandt Skattestyrelsen den seneste landsretsafgørelse sammen med Højesterets 2 afgørelser om særlige omstændigheder. Der blev i alle svarene henvist til Vestre Landsrets afgørelse, SKM2021.345.VLR, hvor landsretten fandt, at 15 %-reglen skulle fortolkes på samme måde, uanset om der var tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at Vestre Landsrets dom, i overensstemmelse med SKM2016.279.HR og SKM2021.267.HR, fastslog, at værdiansættelse kan

ske efter 15 %-reglen medmindre der er særlige og konkrete omstændigheder vedrørende den pågældende ejendom. Skattestyrelsen refererede ikke direkte til det tidligere udsendte udkast til styresignal, men den anvendte begreberne derfra, hvorefter der først skulle vurderes, hvorvidt der forelå et eller flere konkrete holdepunkter for, at værdiansættelsen efter 15 %-reglen ikke var udtryk for den reelle handelsværdi, og derefter vurdering af prisforskellen mellem overdragelsessum og den handelsværdi der fremkom efter holdepunkterne, samt vurdering af den tidsmæssige sammenhæng mellem holdepunkterne og overdragelsessummen. På den måde lagde Skattestyrelsen indirekte vægt på udkastet til styresignalet. Som anført ovenfor blev der ikke i udkastet skelnet mellem særlige omstændigheder på gaveområdet og i dødsbo.

Landskatteretten og domstolene har ikke deres afgørelser og domme stillet spørgsmål ved, om ”særlige omstændigheder” udgør samme slags omstændigheder i dødsbo og ved gaveoverdragelser. Der har været enighed om, at reglerne er de samme. Forskellen i opfattelserne på gaveområdet og i dødsbo har vedrørt spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fast administrativ praksis på gaveområdet, hvorefter der kunne støttes ret på værdiansættelsescirkulæret, uanset om der forelå særlige omstændigheder.

I vores analyse af, hvilke forhold der kan udgøre særlige omstændigheder, vil vi derfor inddrage afgørelser, domme og relevant litteratur fra både dødsbosager og gaveoverdragelser. Vi vil se på de forhold, der er kommet frem i sager om, hvorvidt der kunne støttes ret på at anvende 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, eller der forelå en eller flere ”særlige omstændigheder”, der betød, at retskravet blev tilsidesat.

9.2 Højesterets kendelser

Vi vil starte med at se på de to kendelser fra Højesteret, da de udgør vores stærkeste fortolkningsbidrag til vurdering af rækkevidden af særlige omstændigheder.

I den første Højesterets kendelse⁶⁷ om særlige omstændigheder var der tale om, at et dødsbo udlagde to faste ejendomme til den ene af to arvinger, til værdier der lå indenfor intervallet +/- 15 %. Ejendommene var samlet udlagt til 7,7 mill. kr.

SKAT var af den overbevisning, at boet ikke kunne anvende 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret, idet der var særlige omstændigheder, hvorefter værdiansættelsescirkulærets 15 % regel ikke ubetinget kan anvendes. Derfor anmodede SKAT Skifteretten om at få foretaget en sagkyndig vurdering.

SKAT var kommet frem til 3 elementer, der indikerede, at boets værdiansættelse af ejendommene var for lav.

For det første havde de på baggrund af indsendte driftsregnskaber beregnet et årligt afkast af den ene ejendom, og de var kommet frem til, at forrentningen var væsentlig højere end sædvanligt på markedet for udlejningsejendomme.

⁶⁷ SKM2016.279.HR

Dernæst var der i ejendommene optaget realkreditlån i begge ejendomme på beløb, der, beregnet ud fra maksimale belåningsprocenter, måtte være væsentlig højere end boets værdiansættelse.

Yder mere var givet et arveafkald på 2 mill. kr. til fordel for den anden arving i boet, hvilket gav en formodning om, at de udlagte ejendomme reelt var mere værd.

Skifteretten anførte som begrundelser for, at boet ikke kunne støtte ret på 15 %-reglen, at realkreditbelåning viste, at ejendommene var mere værd, og at der var givet arveafkald.

Landsretten forholdt sig ikke til de omstændigheder, der af SKAT og skifteretten var anset for at være særlige. Den fastslog blot, at der ikke på dødsboområdet var en fast administrativ praksis, hvorefter parterne i boet kunne støtte ret på cirkulæret. Af den grund kom landsretten frem til, at der ikke var grundlag for at afvise SKAT's anmodning om en sagkyndig vurdering.

Højesteret kom frem til, at *"Af de grunde, som skifteretten har anført, finder Højesteret, at der foreligger sådanne særlig omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skal imødekommes"*. De årsager, som skifteretten anførte som særlige omstændigheder, var realkreditbelåning og arveafkald, og må være disse omstændigheder, Højesteret henviste til. Højesterets afgørelse kan godt læses som om, at grundene enkeltvis udgjorde særlige omstændigheder, men det kan også godt være en samlet vurdering af de to omstændigheder, der understøtter hinanden.

Den anden kendelse⁶⁸ omhandlede en sag, hvor to søskende i lige sameje ejede to udlejningsejendomme i København. Den ene søster dør, og den længstlevende søster er enearving til de to udlejningsejendomme. Den ene udlejningsejendom blev solgt under bobehandlingen, mens den anden ejendom blev arveudlagt til efterlevende søster. Værdiansættelse af ejendommen var foretaget efter værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel.

Skattestyrelsens opfattelse var, at der forelå særlige omstændigheder. Skattestyrelsen havde sammenlignet med salgsstatistik for samme type ejendomme i samme område, og de havde lavet en afkastberegning, hvor der var sammenlignet med afkast på lignende investeringsejendomme i området. På den baggrund var de kommet frem til, at der forelå særlige omstændigheder, og havde derfor anmodet skifteretten om at foretage en sagkyndig vurdering.

Skifteretten forholdt sig ikke til, om der forelå særlige omstændigheder. Det var skifterettens opfattelse, at SKM2016.279.HR ikke havde gjort udtømmende op med, hvornår der forelå særlige omstændigheder. Da anmodning om sagkyndig vurdering kun kan afvises af skifteretten, såfremt det er åbenbart overflødig, imødekom skifteretten Skattestyrelsens anmodning.

Landsretten kom frem til, at Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering skulle tages til følge. I præmisserne for dommen lagde landsretten vægt på, at Højesteret i sin kendelse, SKM2016.279.HR, ikke havde gjort udtømmende op med, hvornår der forelå særlige omstændigheder. Landsretten var af den opfattelse, at da salgsstatistik viste, at gennemsnitlige salgspriser for tilsvarende ejendomme svarede til 165 % af de offentlige vurderinger, og at

⁶⁸ SKM2021.267.HR

ejendommen på baggrund af afkastberegning skulle koste 50 % mere, forelå der sådanne særlige omstændigheder, at der værdiansættelsescirkulærets 15 %-regel ikke kunne anvendes.

Højesteret underkendte landsrettens afgørelse. Retten kom frem til, at salgsstatistik og den beregnede afkastprocent reelt var udtryk for, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav. Retten fastslog, at da værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen forkerte vurderinger, var der ikke tale om særlige omstændigheder. Højesteret lagde vægt på, at da der ikke var oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, var der ikke begrundelse for udmelding af sagkyndig vurdering.

Vurdering af Højesterets kendelser

I begge sager var der tale om væsentlige forskelle i den offentlige vurdering og den handelsværdi, som SKAT kom frem til, og som de ønskede afprøvet ved en sagkyndig vurdering. Det var imidlertid ikke prisdifferencerne, som havde betydning for, om der var særlige omstændigheder. Umiddelbart synes det afgørende forhold at være, hvorvidt boet havde foretaget aktive handlinger, der påviste, at parterne var vidende om, at den anvendte værdiansættelse ikke var i overensstemmelse med markedsværdien.

I den første sag var der givet arveafkald, hvilket betød, at der var foretaget en fordeling af boet, som ikke var i overensstemmelse med værdiansættelsen af ejendommen og parterne i boet havde ageret efter, at der var en anden handelsværdi.

Realkreditbelåningen var ikke formentlig ikke foretaget for at få en handelspris frem, men den fremkomne pris var en konsekvens af, at ejendommen blev belånt.

I den anden sag havde boet ikke foretaget aktive handlinger, de benyttede blot værdiansættelsescirkulærets forenkede værdiansættelsesregler til værdiansættelse af ejendommen. Der var ikke oplysninger om realkreditbelåning, som kunne pege på en anden handelsværdi.

Imidlertid afklarede den seneste af Højesterets afgørelser ikke, hvad der i øvrigt skal til, for at der er tale om særlige omstændigheder. I afgørelsen udtalte Højesteret, at der skulle foreligge særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, som kunne begrunde særlige omstændigheder (egen understregning).

9.4 Fra Højesterets kendelser til gældende ret

I de næste afsnit vil tætte på, hvornår der foreligger særlige omstændigheder, der gør, at der ikke kan støttes ret på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel. Vi vil inddrage afgørelser fra landsretten og Landsskatteretten, 18 bindende svar fra Skatterådet, Skattestyrelsens udkast til styresignal og relevante artikler.

Ved første øjekast peger kilderne i forskellige retninger. Det er 7 år siden, vi fik den første Højesteretsdom, SKM2016.279.HR, der fastslog, at der kunne foreligge særlige omstændigheder, der

gjorde, at der ikke kunne støttes ret på anvendelsen af cirkulærets 15 %-regel. Siden har vi set en række Landsskatteretsafgørelser, hvorefter der ubetinget kunne støttes ret på værdiansættelsescirkulæret. Landsretten kom i sagerne frem til, at cirkulæret ikke kunne anvendes, idet der forelå særlige omstændigheder. Højesteret har med sin seneste afgørelse, SKM2021.267.HR afgrænset begrebet særlige omstændigheder til at være konkrete forhold ved den overdragne ejendom.

Skattestyrelsens tidligere udsendte styresignal var meget vidtrækkende i forhold til, hvilke omstændigheder, der kunne anses for at udgøre særlige omstændigheder, hvorefter der ikke kunne støttes ret på anvendelsen af 15 %-reglen. I den seneste række af bindende svar, der er offentliggjort, har Skattestyrelsen modificeret sin opfattelse af, hvornår der foreligger særlige omstændigheder. Skatterådet har i næsten alle afgørelser været enige med Skattestyrelsen omkring, hvornår der forelå særlige omstændigheder, men rådet har præciseret afgørelserne.

Vi vil analysere afgørelserne fra Skatterådet, da det er nyeste fortolkningsbidrag. Afgørelserne er baseret på alle hidtidige domme på området, samt faglige fortolkninger heraf. Samlet set udgør de et meget væsentligt fortolkningsbidrag. Efterfølgende vil vi inddrage afgørelser fra Landsskatteretten og landsretten og give vores vurdering af, hvordan de bør afgøres ud fra nuværende viden.

Inden vi går i gang med at analysere de bindende svar fra Skatterådet vil vi redegøre for og analysere Skattestyrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 %-reglen og særlige omstændigheder. Det udtrykte Skattestyrelsens oprindelige opfattelse af, hvornår der forelå særlige omstændigheder, der gjorde, at 15 %-reglen ikke kunne anvendes.

9.3 Udkast til styresignal vedrørende +/- 15 %-reglen

Skattestyrelsen udsendte i foråret 2020 et udkast til styresignal vedrørende +/- 15%-reglen, og særligt om hvornår der foreligger særlige omstændigheder. Styresignalet er Skattestyrelsens fortolkning af Højesteretsdommen, samt de afgørelser, som forelå på det tidspunkt, og som de anså for at være relevante at inddrage ved fastlæggelsen af, hvornår der forelå særlige omstændigheder, der kunne tilsidesætte anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret.

Der har været en høringsfase, hvor der er indkommet en del forslag. Høringsfasen er afsluttet, og det endelige styresignal er under udarbejdelse. Det er endnu uvist, hvornår det endelige styresignal foreligger. Vi vurderer, at Skattestyrelsen afventer flere domme. Dog kunne offentliggørelsen af 18 bindende svar fra Skatterådet indikere, at skattemyndighedernes opfattelse af reglerne er ved at være på plads, og at styresignalet kan forventes at komme snart. En anden mulighed er, at Skattestyrelsens opfattelse af reglerne, som de kommer til udtryk i de 18 bindende svar⁶⁹, implementeres direkte i den Juridiske Vejledning.

I udkastet til styresignalet fremlagde Skattestyrelsen en systematik, hvorefter det vurderes, om der er forhold i forbindelse med en ejendomsoverdragelse, der udgør særlige omstændigheder.

⁶⁹ SKM2021.492.SR - SKM2021.503.SR, SKM2021.529.SR – SKM2021.534.SR

Først skulle det vurderes, om der var et eller flere konkrete holdepunkter for, at værdiansættelsen efter 15 %-reglen ikke var udtryk for den reelle handelsværdi.

Hvis det var tilfældet, så skulle der foretages en vurdering af størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der var fundet ud fra holdepunktet, og der skulle foretages en vurdering af den tidsmæssige sammenhæng mellem holdepunktet/-(erne) for ejendommens reelle værdi og overdragelsen til en værdi opgjort efter 15 %'s reglen.

Skattestyrelsen gav nogle eksempler på holdepunkter for handelsværdien. Den fastslog, at det sikreste grundlag til fastlæggelse af den reelle handelsværdi er en faktisk handel af den konkrete ejendom foretaget mellem uafhængige parter. Jo tættere i tidsmæssig sammenhæng mellem handlen og arveudlæg eller gaveoverdragelse, des mere sikkert holdepunkt.

Belåning, vurdering af en sagkyndig person og arveforskud, arveafkald og gaver til andre søskende i forbindelse med en overdragelse kunne også udgøre væsentlige holdepunkter. Skattestyrelsen var ydermere af den opfattelse, at væsentlige renoveringer inden en overdragelse kunne være et holdepunkt for, at ejendomsværdien +/- 15 % ikke var udtryk for ejendommen reelle handelsværdi. Ydermere kunne værdiansættelse i regnskabet og ejendommens afkastgrad være holdepunkter for investeringsejendomme.

Den generelle prisudvikling kunne ikke i sig selv føre til, at der forelå særlige omstændigheder, men prisudviklingen på ejendomme i nabolaget og prisstatistikker kunne indgå i en samlet vurdering af, om der forelå særlige omstændigheder.

Det var Skattestyrelsens opfattelse, at mindre procentvise afvigelse mellem faktisk handelspris og overdragelsessummen opgjort efter 15 %-reglen godt kunne udgøre særlige omstændigheder, hvis der var tale om større beløb i absolutte tal. Afvigelse i pris skal ses i sammenhæng med den tidsmæssige afvigelse. Der blev henvist til domme, hvor der havde være afvigelser, men der blev ikke sat eksakte tal på. Afgørelsen af hvorvidt der forelå særlige omstændigheder, skulle foretages på baggrund af en samlet konkret vurdering, hvor både tid og prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien skulle indgå.

Skattestyrelsen var ret konkret i forhold til at opstille eksempler på holdepunkter, men ikke så præcis omkring prisforskelle og tidsmæssige forskellige. Skattestyrelsens grundlag for at opstille et regelsæt var temmelig tyndt, da der på tidspunktet for udsendelse af udkast til styresignal kun forelå en enkelt Højesterets dom, SKM2016.279.HR.

I de følgende afsnit vil vi analysere Skattestyrelsens og Skatterådets begrundelser i de 18 bindende svar, og vi vil analysere på, hvordan Skattestyrelsen holdepunkter og pris- og tidsforskelle er blevet inddraget og vurderet i forhold til, om der ved overdragelser har været særlige omstændigheder.

9.5 Afgørelser fra Skatterådet

Den 30. september 2021 blev offentliggjort 12 bindende svar fra Skatterådet, og efterfølgende kom 6 bindende svar med offentliggørelse den 14. oktober 2021, hvor der var taget stilling til, hvorvidt der forelå særlige omstændigheder, der gjorde, at +/- 15 %-reglen ikke kunne anvendes. Alle svarene

vedrørte overdragelse i levende live. I begrundelserne for svarene blev redegjort for retskildegrundlaget og den seneste domspraksis fra sager om værdiansættelsescirkulæret og særlige omstændigheder.

Skattestyrelsens begrundelser tog udgangspunkt i boafgiftsloven, hvorefter fast ejendom ved overdragelse ved gave eller arv skal værdiansættes til handelsprisen, jf. boafgiftslovens §§ 12 og 27. Skattestyrelsen kædede det sammen med værdiansættelsescirkulærets pkt.2, hvor den samme hensigt er formuleret som ”værdien i handel og vandel”, og videre til cirkulærets særlige bestemmelse i pkt. 6, der bestemmer, at hvis boets eller parternes værdiansættelse er inden for +/- 15 % af den offentlige kontantejendomsværdi, skal skattemyndighederne acceptere værdiansættelsen.

Skattestyrelsen lagde vægt på, at Højesteret i SKM2016.279.HR fastslog, at skattemyndighederne ikke skulle acceptere en værdiansættelse efter 15 %-reglen, hvis der forelå særlige omstændigheder, og at det var blevet gentaget i kendelsen af 26. april 2021 gengivet i SKM2021.267.HR. I den sidstnævnte kendelse forelå ingen oplysninger vedrørende den konkrete ejendom, der kunne begrunde udmelding af en sagkyndig vurdering, og Skattestyrelsen udledte heraf, at der skulle være særlige konkrete forhold ved netop den ejendom, der skulle bedømmes, for at der kunne foreligge så særlige omstændigheder, at 15 %-reglen blev tilsidesat.

Begge Højesterets kendelser vedrørte dødsboområdet, men heldigvis er der indtil nu kommet én dom på gaveområdet, SKM2021.345.VLR. Skattestyrelsen refererede til, at landsretten fandt, at ”15 %-reglen skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning”. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at dommen fastslog, at hovedreglen er, at en værdiansættelse kan skel efter 15 % reglen, medmindre der er særlige og konkrete omstændigheder vedrørende den pågældende ejendom, og det var i overensstemmelse med SKM2021.279.HR og SKM2021.267.HR.

Skattestyrelsen fastslog på baggrund af dommene, at 15 %-reglen ikke kan anvendes, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at bedømmelsen af, hvorvidt der forelå særlige omstændigheder, skulle ske på baggrund af en samlet konkret vurdering. Til at foretage denne vurdering indgik en række forhold: Først skulle det vurderes om der forelå et eller flere konkrete holdepunkter for at værdiansættelsen efter 15 %-reglen ikke var udtryk for den reelle handelsværdi. Hvis dette var tilfældet, skulle der i den konkrete vurdering inddrages størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der fremkom efter holdepunktet/erne, samt den tidsmæssige sammenhæng herimellem. Denne systematik var i overensstemmelse med Skattestyrelsens udkast til styresignal, der blev sendt ud i 2020.

Systematikken blev anvendt i alle 18 bindende svar til vurdering af, hvorvidt forelå omstændigheder, der var så særlige, at der ikke kunne støttes ret på værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

Skattestyrelsen nævnte som eksempler på holdepunkter en handel af den konkrete ejendom mellem uafhængige parter, belåning af ejendommen, arveforskud til børn, der ikke overtager ejendommen eller væsentlige renoveringer, mv. ”Mv.” må være en helgardering for at sikre mod uforudsete faktorer, der også kunne være holdepunkter. Som holdepunkter blev ikke nævnt ejendommens afkastgrad og værdiansættelse i regnskabet, som ellers var medtaget i udkast til styresignal om særlige omstændigheder, og den generelle prisudvikling nævntes heller ikke. Ejendommens afkastgrad og den generelle prisudvikling er ikke forhold vedrørende den konkrete ejendom, og vi vurderer, at

Skattestyrelsen har inddraget Højesterets kendelse, SKM2021.267.HR, der netop omhandlede disse forhold, i sig opfattelse af, hvad der kan indgå som holdepunkter.

Skattestyrelsen gav udtryk for, at nogle holdepunkter er bedre end andre og anførte, på samme måde som i udkast til styresignalet, at *”det sikreste grundlag for at fastslå ejendommens handelsværdi er en faktisk handel af ejendommen foretaget mellem uafhængige parter på eller i nærheden af det tidspunkt, hvor ejendommens værdi skal fastsættes. Jo tættere i tid handlen er sket på gaveoverdragelsen, jo mere sikkert er holdepunktet”*.

9.6 Kendt handelspris

Den 30. september blev offentliggjort 3 bindende svar fra Skatterådet, hvor først Skattestyrelsen og derefter Skatterådet kom frem til, at der forelå særlige omstændigheder, der tilsatte parternes værdiansættelse efter 15 %-reglen. Alle svarene vedrørte gaveområdet. Skattestyrelsen kom i alle 3 sager frem til, at en kendt handelspris var holdepunktet for, at værdiansættelsen efter 15 %-reglen ikke var i overensstemmelse med handelsprisen.

I SKM2021.493.SR var der tale om overdragelse af en forældrekøbslejlighed fra mor til datter. Lejligheden var erhvervet til 1.273.000 kr. mere end den pris, som var opgjort som overdragelsespris til datteren i henhold til værdiansættelsescirkulæret. Det svarede til en prisforskel på knap 74 %. Moderen havde erhvervet lejligheden i fri handel ca. 2 år og 4 mdr. før overdragelsen. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at der var tale om en væsentlig prisforskel, og at der var tidsmæssig sammenhæng mellem de 2 overdragelser, hvilket betød, at der forelå særlige omstændigheder, der tilsidesatte anvendelsen af 15 %-reglen. Skatterådet var enig ud fra en samlet konkret vurdering. Rådet lagde vægt på prisforskellen samt den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen.

Den anden sag gengivet i SKM2021.498.SR omhandlede overdragelse af 50 % af en ejerlejlighed til datteren. Der var tale om en prisforskel mellem faktisk handelspris og overdragelsespris til datteren på 935.000 kr., svarende til en prisforskel på 110 %. Overdrager havde erhvervet lejligheden i fri handel ca. 3 år og 2 mdr. før salget til datteren. Skattestyrelsen vurderede, at prisforskellen var væsentlig, og der var en tidsmæssig sammenhæng mellem holdepunktet for handelspris og overdragelsessummen. Skatterådet var enig, de lagde vægt på prisforskellen og den tidsmæssige sammenhæng.

Den tredje sag, SKM2021.502.SR drejede sig om overdragelse af 50 % af en ejendom til datteren. Prisforskellen mellem faktisk handelspris og overdragelsessum til datteren var $50\% \times (2.275.000 - 1.450.000) = 825.000$ kr. Prisforskellen udgjorde 57 %. Overdrager havde erhvervet ejendommen 2 år og 2 mdr. før overdragelsen. Skattestyrelsen kom frem til, at prisforskellen var væsentlig, og der var en tidsmæssig sammenhæng mellem holdepunktet for handelspris og overdragelsessummen. Skatterådet var enig med Skattestyrelsen i, at der forelå særlige omstændigheder. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem købsprisen ved handlen med tredjemand, og overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet samt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen.

Til sammenligning var der en sag, SKM2021.494.SR, hvor Skattestyrelsen var kommet frem til, at der var en kendt handelspris, der var holdepunkt for, at der forelå særlige omstændigheder. Skatterådet underkendte Skattestyrelsens afgørelse. Denne sag er med til at illustrere, hvor grænsen går. Konkret var der tale om overdragelse af en forældrekøbslejlighed. Moderen videresolgte lejligheden til datteren til en pris, der var 907.500 kr. lavere end den pris, som hun havde erhvervet lejligheden for, hvilket svarede til en prisforskel på 54 %. Den tidsmæssige forskel mellem de 2 handler udgjorde 3 år og 2 mdr.

I sagerne var det en kendt salgspris, der var holdepunktet for bedømmelsen af, om der forelå særlige omstændigheder. Der var ikke andre holdepunkter, som kunne påvirke bedømmelsen. For at vurdere betydningen af prisforskellene kombineret med de tidsmæssige sammenhænge har vi beregnet den årlige prisforskel i % og den absolutte prisforskel pr. år. Resultaterne er vist i nedenstående tabel:

	Prisforskel		Tidsmæssig sammenhæng	Prisforskel, relativ	Prisforskel, absolut
	Relativ i %	Absolut, kr.	Mdr.	% pr. år	kr. pr. år
SKM2021.493.SR	74	1.273.000	28	31,7	545.571
SKM2021.498.SR	110	935.000	38	34,7	295.263
SKM2021.502.SR	57	825.000	26	26,3	380.769
SKM2021.494.SR	54	907.500	38	17,1	286.579

Kilde: Egen tilvirkning

I de 3 første sager kom Skatterådet og Skattestyrelsen frem til, at der forelå særlige omstændigheder. Tabellen viser, at når prisforskel i % over hele den tidsmæssige periode omregnes til prisforskel pr. år, så ligger forskellen fra 26,3 – 34,7 %. I den fjerde sag beregnes den årlige prisforskel til 17,1 %. I denne sag nåede Skattestyrelsen først frem til, at der forelå særlige omstændigheder, mens Skatterådet efterfølgende fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder. Ved opgørelsen af de absolutte prisforskelle ses det, at også her ligger den fjerde sag lavest med godt 286.000 kr. i årlig prisforskel.

Blandt de bindende svar fra den 14. oktober var 3 afgørelser, hvor holdepunktet var en kendt handelspris.

Den første afgørelse gengivet i SKM2021.529.SR omhandlede en overdragelse af en ejerlejlighed fra mor til søn. Moderen havde købt lejligheden til 2.357.500 kr., og hun overdrog den til sønnen 1 år og 10 mdr. senere til 2.357.500 kr. Overdragelsessummen var opgjort efter 15 %-reglen. Skatterådet vurderede, på baggrund af en samlet konkret vurdering, at moderens køb var holdepunkt for, at overdragelsessummen ikke var udtryk for ejendommens reelle handelsværdi. Der forelå derfor særlige omstændigheder. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem købsprisen og den fastsatte overdragelsessum til barnet, samt den tidsmæssige forskel mellem de to overdragelser.

I de to andre afgørelser, SKM2021.530.SR og SKM2021.531.SR, var Skattestyrelsen nået frem til, at der forelå særlige omstændigheder, men Skatterådet ændrede afgørelserne.

I SKM2021.530.SR ønskede en fader at overdrage en lejlighed til sin datter efter 15 %-reglen til en overdragelsespris på 1.450.000 kr. Faderen havde erhvervet lejligheden i fri handel til 3.450.000 kr. 3 år og 9 mdr. tidligere. Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder. Rådets afgørelse var lidt anderledes end hidtil set, idet den tidsmæssige forskel mellem overdragelserne blev nævnt først i begrundelsen. Dernæst blev nævnt prisforskellen på de to overdragelser, hvor det blev præciseret, at rådet henså til den procentuelle forskel, men også selve beløbets størrelse. I afgørelserne fra d. 30. september var formuleringen blot ”prisforskellen”.

SKM2021.531.SR drejede sig om, at en fader ville overdrage 50 % af en beboelsesejendom til sin søn. Overdragelsessummen var fastsat i henhold til 15 % reglen i værdiansættelsescirkulæret til 400.000 kr. Faderen havde erhvervet hele ejendommen til 1.800.000 kr. (50 % = 900.000 kr.) 3 år og 8 mdr. tidligere. Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder, og begrundelsen var præcis den samme som i den forrige afgørelse, rådet lagde vægt på den tidsmæssige forskel, samt på prisforskellen, hvor Rådet henså til den procentuelle forskel, men også selve beløbets størrelse.

Oversigt over de tre afgørelser:

	Prisforskel i %	Absolut prisforskel, kr.	Tidsmæssig sammenhæng, mdr.	Prisforskel i % pr. år	Prisforskel i kr. pr. år	Overdragelses-sum	Holdepunkt, værdi
SKM2021.529.SR	91	2.137.500	22	49,6	1.165.909	2.357.500	4.495.000
SKM2021.530.SR	138	2.000.000	45	36,8	533.333	1.450.000	3.450.000
SKM2021.531.SR	125	500.000	44	34,1	136.364	400.000	900.000

Kilde: Egen tilvirkning

I SKM2021.529.SR, hvor der forelå særlige omstændigheder, var en stor prisforskel og forholdsvis tæt tidsmæssig sammenhæng, 22 mdr. Ved omregning til prisforskel pr. år er afvigelsen på 49,6 % pr. år, hvilket var mere end i 3 afgørelser⁷⁰ fra 30. september, hvor der også forelå særlige omstændigheder.

I SKM2021.530.SR og SKM2021.531.SR var store prisforskelle procentuelt, men den tidsmæssige sammenhæng var ikke så tydelig, idet der var hhv. 45 og 44 måneder mellem holdepunktet og overdragelsen efter 15 %-reglen. I SKM2021.531.SR var den absolutte prisforskel kun 500.000 kr. I begge sager indgik både prisforskel, procentuel og absolut prisforskel i Skatterådets vurderinger.

Det er vores vurdering, at den relative prisforskel pr. år er en velegnet faktor til at vurdere på, om der foreligger særlige omstændigheder. Ud fra de analyserede sager ser vi, at grænsen for, om der foreligger særlige omstændigheder eller ej ligger et sted mellem 17,1 % og 26,3 %, når vi er inden for en tidsmæssig sammenhæng under ca. 3 ½ år.

Der kunne være mange faktorer, der har indflydelse, men det ville måske være passende at sætte grænsen ved 20 %. Så vil det være i overensstemmelse med, at der, i forbindelse med den nye ejendomsvurderingslov og nye vurderinger, er kommet et ændringscirkulære⁷¹ til værdiansættelsescirkulæret, hvorefter den nuværende 15 %'s regel i cirkulærets pkt. 6, ændres til en

⁷⁰ SKM2021.493.SR, SKM2021.498.SR og SKM2021.502.SR

⁷¹ CIR1Æ nr. 9792 af 27/09/2021

20 %'s regel. Ved vurderingen af de fire sager fra Skatterådet er vi ganske vist inde i 15 %'s reglen, og derfor kunne det have været relevant at lade en 15 %'s prisforskel pr. år være grænsen.

I de to afgørelser, hvor den tidsmæssige sammenhæng er svag, holder antagelsen ikke. Vi vurderer, at det har stor betydning, og indgår med stor vægt i afgørelserne, der alle er afgjort ”*efter en samlet konkret vurdering*”. Det kunne være en betragtning, at når ejendomsvurderingssystemet igen kommer til at køre normalt, vil vi få vurderinger hvert andet år. Det vil sige, at inden for 4 år har ejendommen fået to offentlige ejendomsvurderinger. Henset til Højesterets afgørelse, SKM2021.267.HR, hvor Højesteret udtalte, at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav, så vil det give god mening, at over en periode, hvor der, under normale omstændigheder, er foretaget flere vurderinger, må det tidsmæssige perspektiv fade ud.

Vi mener ikke, at den absolutte prisforskel i % pr. år er egnet til at stå alene, men den kan måske bruges som supplement.

Vi har set på andre sager, hvor der var en kendt handelspris. To af sagerne har været i landsretten, og én er anket af skattemyndighederne:

	Prisforskel		Tidsmæssig sammenhæng	Prisforskel, relativ	Prisforskel, absolut
	Relativ i %	Absolut, kr.	Mdr.	% pr. år	kr. pr. år
SKM2021.345.VLR	210	3.385.000	0,35	7.200	116.057.143
SKM2019.369.ØLR	192	2.862.500	48	48	715.625
SKM2018.551.LSR	91	29.450.000	3	364	117.800.000

Kilde: Egen tilvirkning

Det ses, at hvis vi anvender kriteriet med relativ prisforskel pr. år, så er SKM2021.345.VLR i tråd med Skatterådets afgørelser. Østre Landsrets afgørelse SKM2019.369.ØLR, passer ikke helt ind, da den svage tidsmæssige sammenhæng og absolut beløbsafvigelse kunne tale for, at der ikke forelå særlige omstændigheder.

SKM2018.551.LSR har endnu ikke været behandlet ved domstolene, men ud fra landsrettens andre afgørelser, vil retten komme frem til, at der foreligger særlige omstændigheder. Det vil ikke føre til et andet resultat at landsretten benytter skattemyndighedernes vurderingsmetode. I denne sag vil man kunne benytte den absolutte prisforskel som argument.

Landsretten har i de sager, den har været forelagt, nået frem til, at der forelå særlige omstændigheder. Ud fra den praksis, vi har set, forventer må vi forvente, at landsretten fortsat er enige med skattemyndighederne i disse sager. Det bliver derfor endnu mere interessant, når der kommer flere afgørelser fra Højesteret.

Det er ret vanskeligt at vurdere de foreliggende Højesteretskendelser i forhold til kendt handelspris som holdepunkt. I den første Højesteretsdom om særlige omstændigheder, SKM2016.279.HR, var der ikke en kendt handelspris. Der var i sagen 2 holdepunkter, der udgjorde særlige omstændigheder; der var givet arveafkald, og der var optaget et realkreditlån, der viste en højere vurdering. Det betyder, at den tidsmæssige forskel var tæt på nul. Arveafkald og belåning er indikation af en handelspris, men

mindre stærkt grundlag for at fastslå ejendommens handelsværdi end en faktisk handel. Derfor kan vi ikke direkte bruge afgørelsen i forhold til kendt handelspris, men den behandles senere. I den anden Højesteretskendelse forelå der ikke særlige omstændigheder. Der var ikke en kendt handelspris, og ingen af de påberåbte kriterier, der kunne udgøre holdepunkter, blev af Højesteret anset for at udgøre særlige omstændigheder, da de ikke vedrørte den konkrete ejendom.

9.7 Arveafkald

I Højesterets afgørelse SKM2016.279.HR havde et bo udlagt 2 ejendomme til én af arvingerne, som samtidig havde givet arveafkald på 2.100.000 kr. Ejendommene var udlagt til i alt 7.750.000 kr. Da arveafkaldet blev anset for at være udtryk for, at ejendommene havde en tilsvarende højere værdi, kan der beregnes en prisforskel på baggrund af en beregnet handelspris på 9.850.000 kr. Deraf kan beregnes en prisforskel på 27 %. Skattestyrelsen har fastslået, at ”det sikreste grundlag til fastlæggelse af den reelle handelsværdi er en faktisk handel af den konkrete ejendom foretaget mellem uafhængige parter”. Arveafkaldet må give en indikation af, at boet har forholdt sig til handelsprisen. De kan enten have haft et godt kendskab til markedet, eller også kunne de have en mægler vurdering, som ikke er kommet til kundskab. Selvom arveafkaldet evt. ikke udtrykker handelsværdien, så må det være udtryk for den værdiansættelse, som boet har foretaget, og er på den måde et næsten lige så sikkert grundlag, som en faktisk handelspris. Der var i sagen også foretaget realkreditbelåning i boperioden, således at der forelå to holdepunkter, der kunne indikere særlige omstændigheder.

Prisforskellen på 27 % ved arveafkaldet har formentlig indgået ved udformning af Skattestyrelsens udkast til styresignal, ligesom den vurderes at have haft betydning for Skatterådets afgørelser. Vi formoder, at Skattemyndighederne, ud fra domstolsafgørelsen, har vurderet, hvor det kunne være hensigtsmæssigt at lægge en grænse ind, herunder vurderet, hvor langt ned grænsen kunne sættes, i forhold til værdiansættelsescirkulæret og væsentlighedsniveau i al almindelighed.

I nogle af de bindende svar⁷² når Skatterådet og Skattestyrelsen frem til, at der ud fra de oplysninger, som parterne har oplyst, foreligger der ikke særlige omstændigheder. Skatterådet præciserede i svarene, at det var en forudsætning, at der ikke blev givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen. Forudsætningen viser, at Skatterådets opfattelse er, at arv og gaver i forbindelse med en overdragelse kan være et holdepunkt for en værdiansættelse, der ikke er i overensstemmelse med den reelle handelspris, hvilket er helt i tråd med den første Højesterets kendelse, SKM2016.279.HR.

Mette Porskær Winther og Jacob Girke Nordlander⁷³ forudså på baggrund af SKM2016.279.HR, at skattemyndighederne fremover ville anfægte anvendelse af 15 %-reglen i sager, hvor der var givet arveafkald til fordel for medarvinger. De påpegede desuden problemstillingen med, at der opstår en forskelsbehandling mellem en enearving, der vil kunne anvende 15 %-reglen og fx en søskendeflok,

⁷² Fx SKM2021.492.SR, SKM2021.495.SR, SKM2021.496.SR, SKM2021.497.SR, SKM2021.499.SR, SKM2021.500.SR, SKM2021.501.SR, SKM2021.503.SR

⁷³ Senioradvokat Mette Porskær Winther og advokat Jacob Girke Nordlander, Kromann Reumert i TfS 2016, 432

hvor anvendelse af reglen i kombination med den udtagende arvings delvise arveafkald vil være udelukket.

9.8 Realkreditbelåning

Når der foretages vurdering af en ejendom med det sigte at opnå en realkreditbelåning, foretages vurderingen af en person, der er sagkyndig indenfor realkreditvurderinger. Det er ikke nødvendigvis helt de samme kriterier, den sagkyndige person lægger vægt på, som hvis vurderingen var foretaget af en ejendomsmægler. Der kan heller ikke sammenlignes med en faktisk handel, hvor markedet er afprøvet i praksis. I udkast til styresignal om særlige omstændigheder, fastslog Skattestyrelsen at, *”det sikreste grundlag til fastlæggelse af den reelle handelsværdi er en faktisk handel af den konkrete ejendom foretaget mellem uafhængige parter”*. Af disse grunde vil vi formode, at en realkreditbelåning vil have mindre vægt end en faktisk handel på den konkrete ejendom. Det kan være et holdepunkt, der kan benyttes, hvis der er stor forskel mellem værdiansættelsen efter 15 %’reglen og en ejendomsværdi beregnet på baggrund af belåningen. Dertil kan det være et holdepunkt, der kan indgå sammen med et eller flere andre.

I den første Højesterets kendelse omhandlende værdiansættelsescirkulærets 15 %’s regel og særlige omstændigheder, SKM2016.279.HR, var der to omstændigheder, der udgjorde særlige omstændigheder. Det var realkreditbelåning og arveafkald. Vi ser her på realkreditdelen.

Der var i boet to ejendomme, der skulle udlægges til en arving. Den ene ejendom var en beboelsesejendom, i hvilken der var tinglyst et realkreditlån med en hovedstol på 1.920.000. Beboelsesejendomme kunne maksimalt belånes med 80 % svarende til, at ejendommen måtte have været vurderet til 2.400.000 kr. Den anden ejendom var en erhvervsejendom, hvori der var tinglyst et realkreditlån på 3.616.000 kr. Erhvervsejendomme kunne maksimalt belånes med 60 %, hvilket svarede til, at ejendommen måtte have vurderet til 6.027.000 kr. I alt en samlet belåning på 8.427.000 kr. Tinglysningen var sket i boperioden. Boet havde værdiansat ejendommene til 7.750.000 kr. Dvs. at den samlede prisforskel var på 677.000 kr., den relative prisforskel var på 8,7 %. Der er ingen tidsmæssig forskel. Set i forhold til, at prisforskellen var lav sammenlignet med Skatterådets afgørelser, hvor vi kom frem til, at afvigelsen skulle være på ca. 20 %, og at realkreditbelåning er et mindre stærkt holdepunkt end en faktisk handelspris, så kan det ikke have været realkreditvurderingen alene, der udgjorde så særlige omstændigheder, at værdiansættelsescirkulærets 15 %-regel blev tilsidesat.

I kendelsen fra Vestre Landsret, SKM2020.185 VLR havde boet udlagt en ejerlejlighed til arvingen til 654.000 kr. Der var i boperioden optaget et realkreditlån på 1.092.000 kr., svarende til at ejerlejligheden måtte have en værdi på 1.365.000 kr. ud fra en 80 %’s belåning. Det svarede til en relativ prisforskel på 108 %, og da belåningen var foretaget i boperioden, var der fuld tidsmæssig sammenhæng. Prisforskellen er langt større, end de tidligere beregnede ca. 20 %’s prisafvigelse, der kunne accepteres, uden at det udgjorde særlige omstændigheder. Uanset at realkreditbelåning er et svagere holdepunkt end en faktisk kendt handelspris, så er prisforskellen så stor, at der foreligger særlige omstændigheder. I denne sag fik det den betydning, at skifteretten skulle anmode om en sagkyndig vurdering, og derved ville en handelsværdi fremkomme. I den pågældende sag havde skifteretten undersøgt faktiske handler på ejerlejligheder i området, som de fandt at udgøre særlige

omstændigheder, således at der var to forhold, der kunne udgøre særlige omstændigheder. Dette behandles senere. Vi kan konstatere, at alene ud fra realkreditbelåningen var der tale om særlige omstændigheder efter Skattestyrelsens kriterier.

I to bindende svar fra d. 14. oktober 2021 var realkreditbelåning holdepunkt for særlige omstændigheder.

I Skatterådets afgørelse gengivet som SKM2021.532.SR var der tale om en overdragelse af 2/3 af et rækkehus fra far til søn. Der var planlagt optagelse af et realkreditlån i forbindelse med overdragelsen, der viste et udmålingsgrundlag, der var 21 % højere end overdragelsessummen. Skatterådet nåede frem til, at prisforskellen på 21 % ikke kunne anses for væsentlig, når der ikke var andre holdepunkter, og på den baggrund forelå der ikke særlige omstændigheder. Skattestyrelsen var nået frem til et andet resultat.

I SKM2021.533.SR var spørgsmålet om en mor kunne overdrage en beboelsesejendom til sin søn til 2.400.000 kr. efter værdiansættelsescirkulærets 15 %-regel. To mdr. efter overdragelsen var optaget et realkreditlån, hvorefter værdiansættelsen måtte svare til 4.992.000 kr. På baggrund heraf fandt Skatterådet, at der forelå særlige omstændigheder. Skatterådet var til gengæld ikke enige med Skattestyrelsen i, at et efterfølgende tillægslån et halvt år senere skulle medregnes.

Oversigt over afgørelserne:

	Prisforskel i %	Absolut prisforskel, kr.	Tidsmæssig sammenhæng , mdr.	Overdragelses- sum	Holdepunkt, værdi
SKM2020.185.VLR	108	710.500		654.000	1.365.000
SKM2021.532.SR	21	845.250		4.025.000	4.870.250
SKM2021.533.SR	108	2.592.000	2	2.400.000	4.992.000

Kilde: Egen tilvirkning

Skatterådets afgørelse viste, at realkreditbelåning kan udgøre et holdepunkt, men lånet skal være optaget i nær sammenhæng med overdragelsen. En tillægsbelåning 8 måneder efter overdragelsen var uden betydning. Afgørelserne har ikke givet svar på de situationer, hvor der allerede inden overdragelsen findes en belåning i ejendommen, der viser en højere ejendomsværdi, og hvordan den tidsmæssige sammenhæng har betydning.

Ligesom ved afgørelserne med en kendt handelspris tyder disse afgørelser på, at 20 % afvigelse ikke vil udgøre en særlig omstændighed, medmindre der fx er en meget stor absolut prisforskel eller der er andre holdepunkter.

I nogle af de 18 bindende svar⁷⁴ når Skatterådet og Skattestyrelsen frem til, at der ud fra de oplysninger, som parterne har oplyst, foreligger der ikke særlige omstændigheder. Skatterådet forudsatte i alle svarene, at der ikke i forbindelse med overdragelserne foretages låneoptagelse på baggrund af værdiansættelse, der væsentligt overstiger overdragelsessummen.

Skatterådets forudsætning var mere præcis end Skattestyrelsen, der blot forudsatte, at optagelse af lån i ejendomme ikke er baseret på en anden værdi end overdragelsessummen. Skatterådets formulering

⁷⁴ Fx SKM2021.492.SR, SKM2021.495.SR, SKM2021.496.SR, SKM2021.497.SR, SKM2021.499.SR, SKM2021.500.SR, SKM2021.501.SR, SKM2021.503.SR

må nok tolkes derhen, at vurdering af belåning skal ses i forbindelse med overdragelse af ejendommen. I praksis fremgik det af SKM2021.533.SR.

Den udtrykte forudsætning om udmåling af realkreditlån er en fortsat tilkendegivelse af, at realkreditbelåning anses for en særlig omstændighed af skattemyndighederne. Vi har ikke set domstolsafgørelser, hvor dette udgjorde et særskilt holdepunkt, og vi vurderer, at der godt kan komme sager herom fremadrettet, fx i de situationer, hvor belåningen er nogle år gammel.

Mette Porskær Winter og Jacob Girke Nordlander⁷⁵ fandt i TfS2016.432, på baggrund af SKM2016.279.HR, at der næppe ville være tvivl om, at et dødsbo eller en arvinges optagelse af realkreditlån inden en afsluttet bobehandling af skattemyndighederne ville blive anset som særlige omstændigheder, der kunne begrunde en sagkyndig vurdering. De var mere usikre på, hvorvidt ”særlige omstændigheder” skulle vurderes ens i dødsbo og på gaveområdet, men nåede frem til, at det var tvivlsomt, om Højesteret, hvis de fik forelagt en sag, ville komme frem til, at der var forskel på 15 %-reglens anvendelighed på gaveområdet og i dødsbo.

Niels Winther-Sørensen⁷⁶ forholdt sig i RR.SM.2021.8 til, at nogle værdiansættelser på baggrund af andet end en faktisk handelspris var mere rimelige at anvende som holdepunkter for værdiansættelse end andre. Han var af den opfattelse, at arv og gaver med stor sikkerhed viste, at parterne havde foretaget en anden værdiansættelse af ejendommen end den, der var oplyst, og som var i overensstemmelse med 15 %-reglen. I den anden ende af spektret lå en revisors værdiansættelse i et regnskab. I forhold til det tidsmæssige perspektiv var det hans klare opfattelse, at når først ejendommen var overdraget, kunne det ikke tillægges betydning, at ejendommen efterfølgende blev vurderet af en ejendomsmægler eller optaget realkreditlån. Derimod vurderede han, at optagelse af lån i forbindelse med overdragelse af ejendommen kan udgøre en stor risiko for, at 15 %-reglen ikke kunne anvendes, hvis lånet forudsætter en værdiansættelse, der væsentligt overstiger den værdi, der overdrages til.

9.9 Mæglervurdering

Der er et enkelt bindende svar, SKM2021.534.SR, der omhandlede den situation, hvor der var foretaget en mæglervurdering. Afgørelsen drejede sig om salg af en ejerlejlighed fra far til datter. Der var foretaget en mæglervurdering 19 mdr. inden overdragelsen, som viste en prisforskel på 96 %, idet mægleren havde vurderet lejligheden til 5.500.000 kr., mens den aftalte overdragelsessum var opgjort efter 15 %-reglen til 2.805.000 kr. Begrundet i prisforskellen og den tidsmæssige forskel fandt Skatterådet, at der forelå særlige omstændigheder. Desuden lagde Rådet vægt på, at sælger havde påtænkt at kompensere et andet barn med en gave i forbindelse med overdragelsen.

Med afgørelsen får vi, ikke overraskende ud fra Skattestyrelsens tidligere udsendte udkast til styresignal, bekræftet, at en mæglervurdering kan udgøre en særlig omstændighed, der tilsidesætter parternes retskrav på at anvende værdiansættelsecirkulæret i værdiansættelsen. Der var en stor prisforskel mellem holdepunkt, en forholdsvis tæt tidsmæssig sammenhæng og en stor prisforskel

⁷⁵ Senioradvokat Mette Porskær Winther og advokat Jacob Girke Nordlander, Kromann Reumert

⁷⁶ Partner, professor, dr.jur. Niels Winther-Sørensen, Corit Advisory og Aalborg Universitet

omregnet til årlig procent på 60,6, hvilket var langt højere end de godt 20 %, som vi så i sagerne om kendt handelspris, arveafkald og realkreditbelåning.

9.10 Væsentlige renoveringer

Væsentlige renoveringer er ét af de holdepunkter, som Skattestyrelsen i såvel de 18 bindende svar som i styrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 %-reglen, anførte som et holdepunkt for, at værdiansættelse efter 15 %-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi.

Vestre landsrets kendelse, gengivet i SKM2019.368.VLR, omhandlede værdiansættelsen af en hotelejeendom, som var overdraget fra boet til arvingen til en værdi som lå i intervallet +/- 15 % af den seneste kendte ejendomsvurdering.

Skattestyrelsen anmodede skifteretten om sagkyndig vurdering værdiansættelsen på ejendommen. Som begrundelse for anmodningen om sagkyndig vurdering, havde Skattestyrelsen anført, at der få år før dødsfaldet var indgået en 15-årig uopsigelig forpagtningskontrakt af hotelejedommen, som indeholdt væsentlige renoveringer af ejendommen.

Anmodningen var endvidere begrundet med en beregnet afkastforretning fastsat efter overdragelsesværdien i boet, der oversteg den afkastberegning som man mente var gældende for afkast for investeringsejendomme i området, hvorfor der var grundlag for at fravige boets værdiansættelse.

Boet var ikke enig, og Vestre Landsret behandlede indsigelsen om at Skattestyrelsen ønskede sagkyndig vurdering af ejendommen. Boet havde anført, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, der kunne begrunde en fravigelse af boets værdiansættelse. Begrundelsen for dette var, at der ikke kunne lægges vægt på afkast af forrentningen af ejendommen, og at de afholdte udgifter til renovering, skulle kvalificeres som vedligeholdelse og løsoreinvesteringer, der ikke har indflydelse på ejendommens værdiansættelse.

Vestre Landsret anførte i kendelsen at være enig med skifteretten i det, som var anført i kendelsen om betydningen af værdiansættelsescirkulæret, og at Højesteret i deres dom⁷⁷ ikke har gjort udtømmende op med, hvornår der foreligger særlige omstændigheder. Det tiltrådtes endvidere af Vestre Landsret, at oplysningerne om de afholdte betydelige udgifter vedrørende ejendommen, og af forrentningen af en investering i ejendommen har betydning for ejendommens handelsværdi, hvilket medfører at der foreligger særlige omstændigheder, som kan begrunde en vurdering af ejendommen, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 2, og dødsboskiftelovens § 93.

I denne kendelse var det Landsrettens opfattelse, at idet der forelå en forpligtelse til at afholde betydelige udgifter vedrørende ejendommen, medførte det, at der var tale om særlige omstændigheder, jf. værdiansættelsescirkulærets pkt. 12.

Ud fra den seneste Højesterets kendelse, SKM2021.267.HR, er der ikke grundlag for at anvende beregnet afkastgrad som et holdepunkt for værdiansættelse af en fast ejendom.

⁷⁷ SKM22016.279.HR

Det kan dog undre, at Skattestyrelsen argumenterede for, at væsentlige renoveringer var en særlig omstændighed. Af værdiansættelsescirkulærets pkt. 8, fremgår det, at ved efterprøvelse af værdiansættelsen ”*må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer (...)*”. Derfor ville det være forventeligt, at fokus havde været på, hvorvidt de omkostninger, som var afholdt, rent faktisk havde medført faktiske eller retlige ændringer på ejendommen. Hvis det var tilfældet, kunne der ikke støttes ret på 15 %-reglen.

Der skal være foretaget væsentlige ændringer af en ejendom, før det giver sig udslag i den offentlige ejendomsvurdering. Det fremgår af ejendomsvurderingslovens § 6, at grundarealet skal være ændret med mindst 25 m³ eller der er foretaget ændringer som følge af en nedrivnings- eller en byggetilladelse, eller der er sket ændring i anvendelsen af ejendommen. Det betyder, at selv store vedligeholdelses- eller forbedringsudgifter ikke nødvendigvis vil påvirke vurderingen af ejendommen.

I den konkrete sag blev renoveringerne måske inddraget, fordi der samtidig var fokus på den beregnede afkastgrad, som formentlig var højere end sædvanligt, bl.a. som følge af de foretagne investeringer. Ikke desto mindre er væsentlige renoveringer fortsat, efter Skattestyrelsens opfattelse, jf. de 12 bindende svar⁷⁸, holdepunkt for, at værdiansættelse efter 15 %-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi.

Michael Serup⁷⁹ har i SR.2020.88 kommenteret på Vestre Landsrets afgørelse, og han udtalte, skifteretten og landsretten havde et forkert juridisk fokus, når de fokuserede på, om de konkrete forhold i sagen kunne kvalificeres som særlige omstændigheder. Han begrundede det med, at praksis omkring værdiansættelsescirkulæret har udviklet sig sådan, at retskravet ifølge +/- 15 %-reglen slet ikke består, hvis der efter seneste ejendomsvurdering er foretaget faktiske eller retlige ændringer på ejendommen. Hvis der var foretaget sådanne ændringer, var det irrelevant om ændringerne kunne kvalificeres som særlige omstændigheder, da der ikke var et retskrav, og derfor var der ikke begrænsning i Skattestyrelsens adgang til at anmode om sagkyndig vurdering.

Jane Bolander kommenterede på den samme afgørelse i en artikel fra 2019⁸⁰, hvor hun anførte, at afgørelsen ikke umiddelbart bidrog meget til afklaring af, hvilke omstændigheder der skal foreligge for at tilsidesætte værdiansættelsescirkulærets pkt. 6,8, eftersom cirkulæret selv i pkt. 8 indeholder en angivelse af, at senere ombygning mv. efter den offentliggjorte ejendomsvurdering medfører, at der ikke kan støttes ret på denne vurdering.

I en af Skatterådets afgørelser, SKM2021.532.SR, er der foretaget forbedringer på ejerlejlighed, og Skattestyrelsen bemærkede, at de udgjorde ca. 12 % af ejendomsvurderingen. Der var i sagen også foretaget realkreditbelåning, og det var den, som Skattestyrelsen mente, var holdepunkt for særlige omstændigheder. Der blev ikke kommenteret yderligere på forbedringerne.

I ingen af afgørelserne har Skatterådet kommenteret på, hvorvidt forbedringsudgifter kunne udgøre et holdepunkt.

Når skattemyndighederne fortsat fokuserer på renoveringsudgifter, selvom værdiansættelsescirkulærets pkt. 8 tager højde for ændringer af ejendommen (faktiske og retlige), så

⁷⁸ SKM2021.492.SR – SKM2021.503.SR

⁷⁹ Michael Serup, Advokat (H), Partner i Bech-Bruun

⁸⁰ Jane Bolander, professor, Juridisk Institut, CBS, SR2019.319 Værdiansættelse af dødsboers ejendomme

er formentligt for at sikre, at der tages højde for forbedrings-/renoveringsudgifter, der ikke udgør faktiske og retlige ændringer. De vil ofte give sig udslag i en faktisk handelspris, men ikke nødvendigvis i den offentlige ejendomsvurdering.

9.11 Afkastgrad

I flere af de sager, som har været forelagt domstolene, har skifteretten og Skattestyrelsen haft den opfattelse, at hvis der kunne opgøres en afkastgrad⁸¹ for ejendommen, der var væsentlig højere end for tilsvarende ejendomme, så var det et holdepunkt for, at værdiansættelse efter +/- 15 % reglen ikke var udtryk for den reelle handelsværdi.

I SKM2019.368.VLR omhandlende en hotelejeendom havde Skattestyrelsen bl.a. begrundet sin anmodning om sagkyndig vurdering med, at en beregnet afkastforrentning på baggrund af boets værdiansættelse af ejendommen klart oversteg markedets krav til afkast for investeringsejendomme i området. I sagen var landsretten enig i, at der forelå særlige omstændigheder, men retten udtalte sig ikke specifikt om afkastgraden. Retten lagde vægt på det sagens andet holdepunkt, renoveringer, som værende det, der kunne begrunde en vurdering af ejendommen.

I SKM2020.67.ØLR, hvor ejendommen var en udlejningsejendom med blandet erhverv og beboelse, havde Skattestyrelsen på tilsvarende vis anmodet om en sagkyndig vurdering på baggrund af, at den beregnede afkastforrentning oversteg markedets krav til afkast. En udarbejdet salgsstatistik for lignende ejendomme i området understøttede antagelsen om, at boets værdiansættelse ikke var udtryk for markedsprisen. Landsretten var enig i, at der forelå sådanne særlige omstændigheder. Denne sag blev anket til Højesteret og den er gengivet som SKM2021.267.HR. Højesteret fandt, at den beregnede afkastprocent vedrørende ejendommen reelt var udtryk for, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav henset til den almindelige prisudvikling i området. Retten fastslog, at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige vurdering er for lav. Højesteret fandt, at da der ikke var oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, var der ikke begrundelse for udmelding af sagkyndig vurdering.

Højesterets afgørelse gjorde det klart, at særlige omstændigheder skal være noget, der relaterer sig til den konkrete ejendom. Afkastgraden kan man kun forholde sig til ved at sammenligne med andre ejendomme og kan derfor ikke benyttes som holdepunkt for, at værdiansættelsen ikke er i overensstemmelse med en reel handelspris.

Skattestyrelsen havde i sit styresignal vedrørende 15 % reglen og særlige omstændigheder medtaget afkastgrad som et holdepunkt, der kunne benyttes vedrørende investerings- og erhvervsejendomme. Da Højesteret tog direkte stilling til afkastgrad i den afsagte kendelse, så står det nu klart, at afkastgrad ikke kan udgøre en særlig omstændighed, der udelukker brug af 15 %-reglen til værdiansættelse af fast ejendom.

⁸¹ Ejendommens resultat i forhold til værdien/investeringen

9.12 Værdiansættelse i regnskabet

Af afgørelserne fra Skatterådet blev det ikke afklaret, om det forhold at en ejendom er værdiansat til dagsværdi i et regnskab, kan være et holdepunkt for, om der foreligger særlige omstændigheder. Skattestyrelsen havde medtaget det som eksempel på holdepunkt i det udsendte udkast til styresignal⁸² I en udtalelse fra Skattestyrelsen til Folketingets Ombudsmand⁸³ anførte Skattestyrelsen, at de anså værdiansættelse i årsregnskabet som underkendt med Højesteretskendelsen SKM2021.267.HR, ud fra sammenhængen mellem afkastgrad og værdiansættelse.

9.13 Prisudvikling på sammenlignelige ejendomme

I SKM2020.67.ØLR havde skifteretten afsagt en kendelse, hvor de, på baggrund af, at var tale om en udlejningsejendom og at Skattestyrelsen havde oplyst om salgsstatistikker for samme type ejendomme i samme område, som viste, at ejendommen var solgt til priser væsentligt over den offentlige vurdering, fandt, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at der var grundlag for at udmelde en sagkyndig vurdering. Landsretten forholdt sig ikke specifikt til sagens omstændigheder ud over, at de tiltrådte, at betingelserne for udmelding af en vurdering var opfyldt. Som ovenfor beskrevet var Højesteret ikke enig heri, da der ikke var tale om konkrete forhold vedrørende ejendommen.

Det var dog åbenbart Skattestyrelsens opfattelse, at salgsstatistikker ikke i sig selv kunne udgøre særlige omstændigheder. Efter dommen udsendte Skattestyrelsen sit udkast til styresignal om 15 % reglen og særlige omstændigheder. Heri beskrev Skattestyrelsen, at den almindelige prisudvikling kan indgå i den samlede vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder, men fastslog samtidig, at oplysninger om handelsværdier af en naboejendom eller ejendomme i samme opgang eller i nærheden solgt på markedsvilkår ikke kunne stå alene. I SKM2020.67.ØLR var der netop flere holdepunkter, idet også en beregnet afkastgrad var en betydende faktor. Som bekendt var hverken prisudvikling på sammenlignelige ejendomme eller afkastgrad særlige omstændigheder, jf. Højesterets kendelse, SKM2021.267.HR.

9.14 Opnå skattebesparelse

I to af de sager, der har verseret ved domstolene og i det administrative system, har været et væsentligt skattemæssigt aspekt.

I SKM2021.345.VLR havde en ældre dame overdraget sin landbrugsejendom til sine 5 børn for 1.615.000 kr. svarende til den offentlige ejendomsvurdering fratrukket 15 %. 11 dage senere videresolgte børnene ejendommen til kommunen for 5.000.000 kr. På det tidspunkt hvor moderen overdrog ejendommen til døtrene, havde kommunen allerede accepteret at købe ejendommen til

⁸² Udkast til styresignal vedrørende +/-15 % reglen, særligt hvornår der foreligger særlige omstændigheder

⁸³ Brev til Skattestyrelsen fra Folketingets Ombudsmand d. 29/9/21 ”Skattestyrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 % reglen og Højesterets kendelse af 26. april 2021”

5.000.000 kr. Ved at overdrage ejendommen billigt til døtrene undgik moderen en væsentlig beskatning af ejendomsavance, og samtidig kunne børnene videresælge ejendommen til kommunen uden beskatning, da der var tale om ekspropriationslignende vilkår.

Hvis moderen havde solgt ejendommen direkte til kommunen, kunne salget ske skattefrit, men ved efterfølgende arv eller gave til børnene ville der blive en væsentlig arve-/gaveafgift.

Landsretten kom frem til, at ejendommen skulle fastsættes til 5.000.000 kr. i overdragelsen fra mor til børn, hvilket betød, at moderen skulle beskattes af en væsentlig ejendomsavance. Salget til kommunen kunne ske skattefrit, men der var ingen avance. Formentlig kunne opgøres et lille tab pga. omkostninger ved overdragelsen, men der var ikke tabsfradrag, da overdragelsen var skattefri. Børnene anmodede, ud fra sagens udfald, om omgørelse af overdragelsen fra moderen, således at ejendommen kunne overdrages med succession, hvilket ville betyde en skatteudskydelse. Dette accepterede landsretten ikke. Vi går ikke her ind i den problemstilling, men har noteret, at afgørelsen er anket til Højesteret.

I den anden sag, SKM2018.551.LSR, overdrog en person en ejendom til børn og børnebørn for 32.300.000 kr., hvilket svarede til den offentlige ejendomsvurdering minus 15 %. 3 måneder forinden havde han erhvervet ejendommen for 61.750.000 kr. Ved salget opnåede han at få overdraget næsten 30.000.000 kr. uden gaveafgift. Ydermere opnåede han et stort tab på ejendomsavance. Tabet var kildeartsbegrænset, men han kunne udnytte det allerede samme år, idet han realiserede en meget stor ejendomsavance på en anden ejendom. Landsretten godkendte parternes værdiansættelse, men sagen er anket til landsretten.

I begge sager var foretaget dispositioner, som tydede på, at muligheden for at spare skatter var et væsentligt incitament. Det er på personområdet inden for lovens rammer, idet der ikke findes lovbestemmelser herom. På selskabsområdet har man derimod ligningslovens § 3, hvorefter der skal ses bort fra arrangementer, der er tilrettelagt som et hovedformål at opnå en skattefordel, og som ikke er reelt. Skattestyrelsen havde i udkast til styresignal⁸⁴ fokus på problemstillingen, idet de anførte, at Skattestyrelsens opfattelse var, at 15 %-reglen ikke skulle kunne bruges til at frembringe skattemæssige fradragsberettigede tab, og det var særligt gældende netop i de tilfælde, hvor kildeartsbegrænsede tab kunne modregnes i andre skattepligtige ejendomsavancer mv.⁸⁵

Begge sager vil kunne fanges op på, at der foreligger en kendt handelspris som holdepunkt for, at der ikke kan støttes ret på +/- 15 % reglen. Det vil formentlig kræve en lovændring, hvis det, at 15 %-reglen anvendes for at spare skatter, kan udgøre et selvstændigt holdepunkt. En af årsagerne hertil er, at det vil kunne få afsmittende effekt til mange andre områder, og derved kan retssikkerheden komme under pres.

⁸⁴ Udkast til styresignal vedrørende +/- 15 % reglen, særligt når der foreligger særlige omstændigheder

⁸⁵ Udkast til styresignal, afsnit 4.3.7, sidste afsnit

9.15 Ingen holdepunkter

Ud af de 12 bindende svar om særlige omstændigheder, udsendt den 30. september, var der 8 sager⁸⁶, hvor både Skattestyrelsen og Skatterådet var kommet frem til, at parterne kunne støtte ret på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel⁸⁷. Svarene vedrørte forskellige typer ejendomme bestående af ejerlejligheder, erhvervsjendomme og landbrug. Det var gennemgående for afgørelserne, at de konkrete ejendomme var ikke handlet siden den seneste offentlige ejendomsvurdering, realkreditlån vær ikke større, end de ville kunne opnås ud fra parternes værdiansættelse, der var ingen mægler vurderinger, og parterne havde i øvrigt ikke foretaget sig noget, der kunne signalere, at værdiansættelsen ikke var i overensstemmelse med markedsværdien.

I afgørelserne lagde Skatterådet, i begrundelsen for at der ikke forelå særlige omstændigheder, vægt på, at det forudsattes, at der ikke i forbindelse med overdragelserne ville blive optaget lån i ejendommene med baggrund i en højere værdiansættelse og at der ikke ville blive givet gaver til overdragerens andre børn. I SKM2021.503.SR fandt Skatterådet ikke, at en gave på 50.000 kr. skulle medregnes. Det tyder på, at der vil blive set bort fra gaver inden for det årlige afgiftsfrie gavebeløb mellem forældre og børn⁸⁸

9.16 Ejendommens art – bolig, erhverv, landbrug

De foreliggende afgørelser omhandler forskellige ejendomstyper; udlejningsejendomme, beboelsesejendomme/forældre køb og erhvervs- og landbrugsejendomme og såvel store som små ejendomme. De bindende svar, som foreligger på nuværende tidspunkt, omhandler primært mindre ejendomme. Afgørelserne har ikke vist tegn på, at det skulle have betydning, hvilket type ejendom, der er tale om. De to kendelser fra Højesteret⁸⁹ vedrørte begge udlejningsejendomme.

Flere ministre har udtalt sig specifikt om boligområdet, fx Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg⁹⁰, hvor ministeren i forbindelse med SKM2016.279.HR, udtalte, at der skulle være tryghed og forudberegnelighed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien. Desuden skulle den enkelte boligejer (egen understregning) ikke bære risikoen for den usikkerhed, som er forbundet med vurderingen.

I et andet svar gengivet i TfS 1999, 705 redegjorde Skatteministeren for den skatteretlige situation, når forældre videresolgte en forældre købslejlighed til deres børn. Han henviste til 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, hvorefter forældre kunne sælge en lejlighed til deres børn til 15 % under

⁸⁶SKM2021.492.SR, SKM2021.495.SR, SKM2021.496.SR, SKM2021.497.SR, SKM2021.499.SR, SKM2021.500.SR, SKM2021.501.SR, SKM2021.503.SR

⁸⁷ Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 6

⁸⁸ Boafgiftsloven § 22, stk. 1. I 2021 er det pristalsregulerede beløb kr. 68.700.

⁸⁹ SKM2016.279.HR og SKM2021.267.HR

⁹⁰ Svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 262 af 18. maj 2018

ejendomsvurderingen. Det betød, at skattemyndighederne ikke kunne tilsidesætte en overdragelsessum, der opfyldte reglen.

Det er eksempler på, at lovgiver har haft (mest) fokus på den situation, hvor forældre overdrager boliger til børn. I sammenligning med, at værdiansættelse af fast ejendom mellem andre interesseforbundne parter end de i boafgiftslovens § 22 nævnte, fx mellem hovedaktionæren og sit selskab, ikke kan foretages efter værdiansættelsescirkulæret, og at man afskaffede formueskattekursen i 2015⁹¹, var det muligt, at man udelukkende ønskede, at den enkle 15 %-regel (ved nye vurderinger 20 %) alene skulle gælde ved overdragelse af ejendomme, der ikke var erhvervsmæssige efter en nærmere fastlagt definition.

Ændringscirkulære⁹² til værdiansættelsescirkulæret er nu offentliggjort, og vi kan konstatere, at der ikke deri og ej heller ud fra de offentliggjorte bindende svar fra Skatterådet ligger den slags ændringer.

9.17 Antallet af holdepunkter for særlige omstændigheder

I Skatterådets afgørelser⁹³ lagde både Skattestyrelsen og Skatterådet vægt på, at vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, skal foretages ud fra en samlet konkret vurdering. Der kunne være et eller flere holdepunkter. Når der var identificeret mindst ét holdepunkt, blev det herefter vurderet, om holdepunktet var stærkt nok til, at der forelå særlige omstændigheder.

Er der flere holdepunkter, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den bedste måde at fastslå en ejendoms handelsværdi på er, hvis der er en faktisk handel af ejendommen på eller i nærheden af det tidspunkt, hvor ejendommens værdi skal fastsættes⁹⁴. Som beskrevet i afsnittet om udkast til styresignal, så lagde Skattestyrelsen op til en rangordning af holdepunkterne.

I de sager, vi har set, har der været ét væsentligt holdepunkt. Sådan vil det i praksis også være i de fleste situationer. Man kan godt have to holdepunkter, der supplerer hinanden, fx i forbindelse med en ejendomsoverdragelse i fri handel, hvor der samtidig er optaget et realkreditlån. I praksis vil man som den alt overvejende hovedregel i en lignende situation nå frem til, at den kendte handelspris er det vigtigste holdepunkt.

I praksis vil det sjældent have betydning, om der er et eller flere holdepunkter, som regel er det muligt at identificere det væsentligste. Derfor vil selve det, om der er ét eller flere holdepunkter, sjældent få praktisk betydning.

⁹¹ Formueskattekursen blev anvendt til værdiansættelse af unoterede aktier ved beregning af bo- og gaveafgift, og muligheden fremgik af værdiansættelsescirkulæret af 1982

⁹² CIR1Æ nr. 9792 af 27/09/2021

⁹³ SKM2021.492.SR - SKM2021.503.SR, SKM2021.529.SR – SKM2021.534.SR

⁹⁴ Udkast til styresignal vedrørende 15 % reglen, særligt når der foreligger særlige omstændigheder og de omtalte afgørelser fra Skatterådet

10. Konklusion på særlige omstændigheder

Særlige omstændigheder omfatter de ganske særlige omstændigheder, der skal foreligge for, at der ikke kan støttes ret på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel ved overdragelse af fast ejendom, når parterne er omfattet af boafgiftsloven.

Inden for rammerne for særlige omstændigheder, der blev udstukket med Højesterets afgørelser gengivet i SKM2016.279.HR og SKM2021.267.HR, har skattemyndighederne med dette efterårs afgørelser fra Skatterådet givet et væsentligt bidrag til fastlæggelsen af rækkevidden af begrebet ”særlige omstændigheder”.

Vores analyse viser, at forhold ved den konkrete ejendom i form af en kendt handelspris, arveafkald eller gaver, realkreditbelåning og mægler vurdering er holdepunkter for, at der kan foreligge særlige omstændigheder.

Væsentlige reoveringer kan være et holdepunkt, men vi har til gode at se en sag, hvor det er et konkret holdepunkt. Det er også uvist, hvorledes samspillet med værdiansættelsescirkulære skal praktiseres.

Forhold ved lignende ejendomme i samme geografiske område som fx afkastgrad og prisstatistikker, vil ikke kunne udgøre særlige omstændigheder.

Når der er identificeret et holdepunkt for særlige omstændigheder, skal det afklares, om holdepunktet er stærkt nok.

For det første skal der være en væsentlig prisforskel mellem holdepunktet og overdragelsen, hvor 15 % reglen er anvendt. Hvis der ikke er nogen, eller meget lille tidsforskel, fx ved realkreditbelåning eller arveafkald i et dødsbo, er der i de analyserede sager accepteret prisforskelle på 21 til 27 %. Det bemærkes her, at der ikke var tale om en kendt handelspris, som vurderes af skattemyndighederne som det sikreste grundlag.

Den tidsmæssige sammenhæng har dernæst betydning, og vi har inddraget nøgletallet prisforskel i % pr. år i vores analyse, som en metode til opgørelse af sammenhængen. Her når vi frem til, at prisforskellen accepteres, såfremt den er under 20 % pr. år.

Der skal dog være en væsentlig tidsmæssig sammenhæng mellem holdepunktet og overdragelsen. I to afgørelser fra Skatterådet var tidsforskellen mere end 3½ år, og her nåede Skatterådet frem til, at der ikke forelå særlige omstændigheder. Det var uagtet, at der var tale om væsentlige prisforskelle i % og i den ene afgørelse, også i absolutte tal, set i sammenhæng med de øvrige afgørelser fra Skatterådet.

Skatterådet bemærkede i afgørelsen, at de lagde vægt på såvel procentuel som absolut forskel mellem holdepunktet og overdragelsen. Vi har opgjøret de absolutte prisforskelle. Herudfra ser det ikke ud til at prisforskellen isoleret set har afgørende betydning, så den skal givetvis ses ind i en samlet sammenhæng. Skatterådet lægger i deres vurderinger vægt på, at de afgør spørgsmålet om særlige omstændigheder ud fra en samlet konkret vurdering.

De offentliggjorte sager fra Skatterådet vedrører overdragelsessummer under 5 mio. kr., og i disse sager har den absolutte forskel ikke så stor betydning. Vi kan forudse, at Skatterådets udtalelse om, at absolut prisforskel har betydning, kan få betydning i kommende afgørelser.

Vi kan konstatere, at de væsentlige domstolsafgørelser, SKM2016.279.HR, SKM2021.267.HR og den seneste landsretsdom, SKM2021.345.VLR ”passer ind” i denne vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder. Vi er tvivlende overfor, om den tidsmæssige sammenhæng i SKM2019.369.ØLR var for svag til, at dommen, ud fra de nuværende kriterier, havde fået det samme udfald.

11. Konklusion

Ud fra vores to delkonklusioner, kan vi her i den samlede konklusion, med sikkerhed konstatere, at der er et retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 % regel, og at det på nuværende tidspunkt gælder både i dødsbosituationen og ved en gaveoverdragelse.

Konklusionen på, at der med sikkerhed er et retskrav, skal for det første findes i, at cirkulæret er direkte nævnt i forarbejderne til boafgiftsloven, hvorved cirkulæret er tæt på at være på lovs niveau.

Dernæst har både den administrative praksis, og domstolspraksis vist, at der har været enighed om at værdiansættelsescirkulærets 15 % regel kan lægges til grund ved overdragelse af fast ejendom, medmindre der forligger særlige omstændigheder.

Retskravet blev slået fast i de to domme fra Højesteret i henholdsvis 2016⁹⁵ og 2021⁹⁶. Begge domme omhandlede dødsboer, men særligt i dommen fra 2021 blev det tydeligt, at retskravet også er gældende ved gaveoverdragelse.

Retskravet kommer dog med en undtagelse, som bliver indføjet i ændringscirkulæret til værdiansættelsescirkulæret i punkt 6 med ordlyden ”medmindre der foreligger særlige omstændigheder”. Denne undtagelse er en meget væsentlig og omfattende undtagelse, som det også fremgår af afhandlingen.

Siden den første dom fra Højesteret i 2016, jf. ovenfor, har både skattemyndigheder og borgere forsøgt at navigere i, hvilke forhold som blev anset for at være særlige omstændigheder, og hvilke forhold, som ikke blev anset for særlige omstændigheder.

Skattestyrelsen kom i 2020 med et udkast til styresignal, hvor de opremsede nogle holdepunkter, som efter deres opfattelse skulle karakteriseres, som særlige omstændigheder. Styresignalet fik en del høringssvar og er endnu ikke endeligt.

Skatterådet er i september og oktober 2021 kommet med 18 principielle bindende svar, hvor en stor andel af forhold er blevet betragtet, og vurderet til at være enten særlige omstændigheder eller ikke særlige omstændigheder. Med de 18 bindende svar fra Skatterådet, er vi derfor et stort skridt tættere på at kunne definere de forhold, som skattemyndighederne betragter som værende særlige omstændigheder.

Skatteministeriet udsendte samtidig et nyt cirkulære om værdiansættelse i dødsbo og i levende live, som ligeledes præciserer retningen for, hvordan man som køber og sælger af fast ejendom, skal forholde sig i forbindelse med værdiansættelsen.

Med de to domme fra Højesteret, sammenholdt med de 18 bindende svar, og punkterne i det nye cirkulære, har vi på nuværende tidspunkt nogle gode og præcise holdepunkter for, hvornår man som køber og sælger af fast ejendom, kan støtte ret på værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

⁹⁵ SKM2016.279.HR

⁹⁶ SKM2021.267.HR

Der har desuden i alle årene, hvor vi har haft værdiansættelsescirkulæret været meget politisk interesse og fokus på området. Dette ses tydeligt af de mange ministersvar, som er affødt af en del spørgsmål til området.

Af ministersvarene kan vi også se, at de skiftende skatteministre har haft den samme tilgang til, hvorledes cirkulærets anvendelse skulle ske. Det er ikke en retskilde, som der kan støttes ret på, men vi må dog forholde os til, at det har været de mange forskellige siddende regeringers ønske, at cirkulæret skulle forstås sådan, at man som borger kunne have en simpel og let tilgængelig regel, som der kunne støttes ret på.

12. Perspektivering

Hele problemstillingen omkring hvorvidt der er et retskrav på anvendelse af 15 % reglen er et rigtig godt eksempel på, hvordan benyttelsen af en simpel regel kan udvikle sig til et komplekst område, når selve fundamentet for anvendelsen af reglen bliver udfordret, og der bliver stillet spørgsmål til cirkulærets ordlyd, som hvor førhen ikke har været anvendt som problemstilling ved overdragelse af fast ejendom.

15 % reglen blev født i tiltro til et velfungerende ejendomsvurderingssystem. Reglen skulle herefter gøre det enkelt og trygt for borgerne at overdrage fast ejendom inden for den nære familiekræds, og i dødsbosituationen.

Allerede kort efter indførelsen af cirkulæret opstod de første udfordringer, fordi der var stor inflation i samfundet. Gennem alle årene fastholdt man fra lovgivers side, at reglen fortsat skulle være gældende. Samtidig tog det offentlige ansvaret for eventuelle fejl i den offentlige ejendomsvurdering.

Da ejendomsvurderingerne blev suspenderet i 2013, opstod der imidlertid en ny situation. Set i bakspejlet havde det været passende om lovgiver allerede på det tidspunkt havde forholdt sig til, hvilke udfordringer suspensionen ville kunne medføre, men de færreste forudså vel, at der ville gå over 10 år, inden vurderingssystemet kom op at køre igen.

Det har gjort problemstillingen særlig kompleks, at der ofte er tale om store værdier og, at 15 % reglen ikke var direkte lovbestemt, men indarbejdet i et vejledende cirkulære.

Reglen anvendes såvel i professionelle sammenhænge som af private ved overdragelse af boliger og i dødsbo. Derved er der ikke et problem med at sondre mellem de to situationer. Ministre har ved flere lejligheder udtrykt, at der skal være tryghed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien, men at reglen også kan anvendes ved store generationsskifter. Reglens anvendelse ved fx overdragelse af landbrugsejendomme betyder, at store skatteprovenuier enten går tabt eller udskydes én eller flere generationer.

15 % reglen har gennem tiden været med til at lette finansieringen af mange generationsskifter af virksomheder. I disse år er det fortsat en meget stor udfordring i erhvervslivet at få gennemført et fornuftigt generationsskifte, så både køber og sælger kan komme videre, og det kan tale for, at reglen fortsat skal være gældende.

Skatterådet lagde i en del af de seneste afgørelser vægt på, at den absolutte prisforskel ved overdragelserne havde betydning, og udtalelsen tyder på, at i hvert fald skattemyndighederne vil have fokus herpå.

Vi forestiller os, at særligt forældrekøbsoverdragelserne fra forældre til børn, stadig vil have et fokus hos skattemyndighederne, idet disse overdragelser næsten altid vil have det udgangspunkt, at barnet skal have overdraget så stor værdi, som muligt.

Det er særligt i de situationer, hvor der kan forekomme en rimelighedsbetragtning, som vil give anledning til efterprøvelse fra myndighedernes side. Særligt de tilfælde, som ligger lige på kanten af, om der er særlige omstændigheder, eller de tilfælde, hvor personer ikke har behov for at optage lån

til finansieringen og ikke er omfattet af et holdepunkt, som bliver betragtet som en særlig omstændighed.

Vi vil komme til at se afgørelser fra domstolene på dette område, da det er de store sager, der vil blive anket.

Allerede nu ved vi at SKM2018.551.LSR, er blevet anket til landsretten. I korte træk handler den om, at en far købte en udlejningsejendom for ca. 60 mio. kr., som han efter 3 måneder overdrog til sine børn og børnebørn efter værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel. Overdragelsen kunne herefter ske til ca. 32 mio. kr.

Med det vi nu ved om, hvornår og hvilke forhold der betinger særlige omstændigheder, er det vores gæt, at landsretten må komme frem til, at der foreligger særlige omstændigheder, og at der derfor ikke er et ubetinget retskrav på at anvende værdiansættelsescirkulærets 15 %'s regel.

Landsskatteretten har i 2021 afgjort to sager, som begge findes i afgørelsesdatabasen⁹⁷. Landsskatteretten afgjorde i begge sager, at overdragelserne kunne ske efter værdiansættelsescirkulærets 15 % regel.

I den første afgørelse, overtog børnene gælden på realkreditgælden på ca. 43 mio.kr., som var højere end overdragelsessummen, som var på 32,5 mio.kr. Skattestyrelsen havde fået ejendommen vurderet til en handelsværdi på 49,6 mio.kr., men da vurderingen var foretaget på skattemyndighedernes foranledning, ville vurderingen, ud fra gældende praksis, ikke kunne udgøre et holdepunkt for særlige omstændigheder. Realkreditlånet kunne dog godt være et holdepunkt. Vi har ikke kendskab til, hvornår lånet er optaget, og kender derfor ikke den tidsmæssige sammenhæng. Afgørelsen er anket af skattemyndighederne til byretten. De må have vurderet, at der er en tidsmæssig sammenhæng mellem optagelse af realkreditlånet og overdragelsestidspunktet, således at der er grundlag for at fastslå, at der foreligger særlige omstændigheder. I vurderingen kan den absolutte prisforskel komme til at vægte i vurderingen.

Den anden afgørelse handler om salg af en oprindelig forældrekøbslejlighed til barnet. Ejerlejligheden blev overdraget til barnet for ca. 1.3 mio. kr., svarende til + 15 %. Skattestyrelsen havde værdiansat lejligheden til en handelsværdi på 2,5 mio. kr.

Landsskatteretten gav parterne medhold, hvorefter ejendommen kunne overdrages efter 15 %-reglen.

I denne konkrete sag, var der forhold, som kan defineres som særlige omstændigheder. Der var nemlig tale om, at der i forbindelse med overdragelsen blev optaget et realkreditlån, som var højere end overdragelsessummen, og at handelsværdien var kendt inden overdragelsen. Sagen er anket til byretten, og vi forventer, at skattemyndighederne vinder den.

Den afgørelse, som vi afventer med størst spænding, er dog Højesterets afgørelse af SKM2021.345.VLR, hvor det forventes at blive endeligt afklaret, om Højesteret tolker værdiansættelsescirkulæret ens i dødsbo og på gaveområdet, og om der kommer noget nyt i forhold til de særlige omstændigheder.

⁹⁷ J.nr. 20-0018639, og j. nr. 20-0051920

Det skal blive interessant at følge domstolenes afgørelse af disse sager, samt flere andre. Der er ikke gjort endeligt op med fastlæggelse af begrebet "særlige omstændigheder" i relation til 15 % reglen.

Inden for kort tid må vi forvente, at Skattestyrelsen udsender styresignal vedrørende 15 % reglen og særlige omstændigheder, der måske yderligere vil præcisere skattemyndighedernes forståelse af begrebet "særlige omstændigheder". Der er desuden lagt op til, at der udsendes et styresignal om genoptagelsesmulighederne på gaveområdet. Ombudsmanden har i et brev⁹⁸ til Skattestyrelsen bemærket, at en genoptagelsesmulighed for dødsboer bør overvejes.

⁹⁸ Folketingets ombudsmands brev af 29. september 2021 om "Skattestyrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 % reglen og Højesterets kendelse af 26. april 2021"

13. Litteraturliste

Love

Statsskatteloven, Lov nr. 149 af 21/4/1922

Boafgiftsloven, LBK nr. 47 af 12/01/2015

Dødsboskifteloven, LBK nr. 1807 af 03/09/2021

Ejendomsvurderingsloven, LBK nr. 1449 af 01/10/2020

Lovforarbejder

Lovforslag nr. 254 af 04/05/1995 (boafgiftsloven)

Betænkning over Forslag til lov om afgift af dødsboer og gaver 23/05/1995 nr. 254

Kendelser og afgørelser

TfS 1984.418.DEP	SKM2021.494.SR
TfS 1984.546.DEP	SKM2021.495.SR
TfS 1994.882.LSR	SKM2021.496.SR
SKM2007.431.LSR	SKM2021.497.SR
SKM2007.890.LSR	SKM2021.498.SR
SKM2015.302.VLR	SKM2021.499.SR
SKM2016.279.HR	SKM2021.500.SR
SKM2018.551.LSR	SKM2021.501.SR
SKM2019.281.LSR	SKM2021.502.SR
SKM2019.368.VLR	SKM2021.503.SR
SKM2019.369.ØLR	SKM2021.529.SR
SKM2020.67.ØLR	SKM2021.530.SR
SKM2021.127.ØLR	SKM2021.531.SR
SKM2021.267.HR	SKM2021.532.SR
SKM2021.345.VLR	SKM2021.533.SR
SKM2021.492.SR	SKM2021.534.SR
SKM2021.493.SR	

Landsskatterettens afgørelse af 26. februar 2021, j.nr. 20-0018639

Landsskatterettens afgørelse af 22. marts 2021, j.nr. 20-0051920

Bøger

Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: Retskilder og Retsteorier, 5. reviderede udgave, jurist- og økonomiforbundets forlag.

Jane Bolander & Ole Aagesen: Materialesamling til Master i Skat, Efterår 2019, Academic books

Artikler

Anders Bjørn og Abdi Mohamed: Kommentarer til udvalgte afgørelser – Reglen ved gaveoverdragelse af fast ejendom (SKM2018.551.LSR), RR.SM.2019.1

Bent Ramskov: Værdiansættelsescirkulæret, cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mv. og ved gaveafgiftsberegning, anvendelsesområde og retlig stilling, SREV2010.6.18

Inge Langhave: Kommentarer til udvalgte afgørelser, SR 2021.197

Jane Bolander: Kommentarer til udvalgte afgørelser, SR 2021.225

Jane Bolander: Værdiansættelse af dødsboers ejendomme, SR 2019.319

Karsten Gianelli: Værdiansættelse af fast ejendom. Arv og gave, RR.2020.7.26

Liselotte Madsen: Gaveoverdragelse af fast ejendom – værdiansættelse, SR 2019.17

Mette Porskær Winther og Jacob Girke Nordlander: Om værdiansættelsescirkulæret, TfS 2016.432

Michael Serup: Værdiansættelse af Fast ejendom i Dødsboer, SR 2020.88

Niels Winther-Sørensen: Kommentarer til udvalgte afgørelser – 15 %'s reglen ved overdragelse af fast ejendom, RR.SM.2021.8

Ole Aagesen: Skattemæssig succession med fokus på værdiansættelse og berigtigelse

Tommy V. Christiansen: Ugens kommentar, 2016.11

Tommy V. Christiansen: Kommentarer til udvalgte afgørelser – Status vedrørende værdiansættelsescirkulæret, RR.SM.2019.2

Torben Bagge: Værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse inden for interessefællesskaber - betydningen af den offentlige ejendomsvurdering - nyeste Praksis, SR 2018.246

Andet materiale

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning (som ændret ved cirk. nr. 9054 af 4. februar 2015)

Cirkulæreændring nr. 9792 af 27. september 2021, cirkulære om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

Den juridiske vejledning 2021-2

Udkast til styresignal vedrørende +/- 15 % reglen, særligt hvornår der foreligger særlige omstændigheder

TfS 1990.196.SMIN.SPM S 1-3

TfS 1999.705.SMIN.SPM S 169

Skatteministeren svar på spørgsmål S 2851 fra Folketinget 2004-05. 2. samling

Skatteministerens svar på spørgsmål 325, Skatteudvalget (SAU) Alm. del, Samling: 2006-07

Skatteministerens svar på spørgsmål 262 af 18. maj 2018 til Folketingets Skatteudvalg

Folketingets ombudsmands bemærkninger fra 29. september 2021 til Skattestyrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 pct.-reglen og Højesterets kendelse af 26. april 2021.