

**U.2016.2126H**  
**TFA2016.257**  
**SKM2016.279.HR**  
**TfS 2016, 379**

***Skattemyndighederne kunne trods reglerne i værdiansættelsescirkulæret om værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer forlange en sagkyndig vurdering af handelsværdien af to ejendomme, som i boet var udlagt til en arving, der samtidig havde meddelte delvis arveafkald.***

*Afgifter 3.3 og 3.9 - Dødsboskifte 2 og 9.*

- ♦ SKAT, S, havde i dødsboet efter A anmodet skifteretten om, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af boets to faste ejendomme, idet der efter S' opfattelse var en begrundet formodning om, at handelsværdien af ejendommene oversteg de værdier, der var anført i boopgørelsen. Ejendommene var udlagt til arvingen B, der havde givet afkald på en arv på 2,1 mio. kr. til fordel for boets anden arving C. Spørgsmålet var, om værdiansættelsescirkulærets punkt 6, 2. afsnit, medførte, at SKAT var afskåret fra at anmode om en sagkyndig vurdering af ejendommens værdi, fordi boet havde værdiansat ejendommene således, at deres værdi afveg mindre end 15 % fra den seneste offentlige ejendomsvurdering. Højesteret udtalte, at cirkulæret indebærer, at S skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Det var ikke godtgjort, at det var en fast administrativ praksis, at en værdiansættelse efter 15 %'s-reglen altid skulle lægges til grund af S. Da realkreditinstitutter kort efter B's overtagelse havde vurderet de to ejendomme til henholdsvis ca. 2,4 mio. kr. og 6 mio. kr., mens B efter boopgørelsen havde overtaget ejendommene for 2 mio. kr. og 5,75 mio. kr., og da B samtidig havde givet arveafkald på 2,1 mio. kr., forelå der sådanne særlige omstændigheder, at S' anmodning om vurdering af ejendommene skulle imødekommes. Højesteret stadfæstede herved landsrettens kendelse.<sup>1</sup>

**H.K. 8. marts 2016 i sag 104/2015 (2. afd.)**

*Dødsboet efter A (adv. Leo Jantzen, Åbyhøj)*  
 mod  
*SKAT (Km.adv. v/adv. Steffen Sværke, Kbh.).*

**Byretten**

***Retten i Holstebros kendelse 17. juli 2014, SKS 8C-1615/2012***

SKAT har ved mail modtaget den 19. maj 2014 og i original modtaget den 21. maj 2014 anmodet om, at der foretages sagkyndig vurdering af boets faste ejendomme.

*I anmodningen har SKAT anført, at de den 20. februar 2014 modtog boopgørelsen i boet efter A.*

*I boet efter A indgår bl.a. 2 ejendomme, erhvervs ejendommen - - -vej 34, - - -, matr. nr. - - - Markjorder og beboelsesejendommen - - - Allé 36, - - -, matr. nr. - - - Markjorder. Begge ejendomme er*

under boets behandling udlagt til arvingen B. Det fremgår ikke af boopgørelsen, hvornår ejendommene er udlagt til B. SKAT har den 2. april 2014 og igen den 5. maj 2014 anmodet boet om at indsende oplysning om og dokumentation for tidspunktet for udlæg af ejendommene. Boet har ikke besvaret SKATs henvendelser.

Ejendommen - - - vej 34, - - -, er udlagt for kr. 5.750.000. Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2012 udgør kr. 5.050.000. Sammen med boopgørelsen er indsendt driftsregnskab for ejendommen, der er udlejet. Regnskaberne udviser følgende resultater:

- 2010: Overskud på ca. kr. 249.000 før renter og efter fradrag for vedligeholdelsesudgifter på ca. kr. 700.000
- 2011: Overskud på ca. kr. 875.000 før renter
- Boperioden (fra 1. januar 2012 og frem til udlægssdagen): Overskud på ca. kr. 1.200.000 før renter og efter fradrag for vedligeholdelsesudgifter på ca. kr. 270.000.

Ifølge oplysninger i tingbogen er der den 29. august 2013 tinglyst pantebrev til Nykredit på i alt kr. 3.616.000.

Ejendommen - - - Allé 36, - - -, er udlagt for kr. 2.000.000. Den offentlige ejendomsvurdering udgør pr. 1. oktober 2011 kr. 2.250.000. Ifølge oplysninger i tingbogen er der den 19. august 2013 tinglyst pantebrev til Nykredit på kr. 1.920.000.

SKAT har den 2. april 2014 og igen den 5. maj 2014 anmodet boet om at redegøre for værdiansættelsen af boets ejendomme, herunder oplyse om driftsresultatet af boets udlejningsejendom har påvirket værdiansættelsen samt oplyse om der under boets behandling er

**2127**

foretaget vurdering af boets ejendomme. Boet har ikke besvaret SKATs henvendelser.

Det fremgår af boopgørelsen, at arvingen B, der får begge ejendomme udlagt fra boet, har givet arveafkald, således at den anden arving, C, ved arvedelingen forlods arver kr. 2.100.000. SKAT har den 2. april 2014 og igen den 5. maj 2014 anmodet boet om at indsende kopi af arveafkaldserklæring fra B. Boet har ikke besvaret SKATs henvendelser.

*SKATs vurderinger og begrundelser*

Efter boafgiftslovens § 12 skal boets aktiver værdiansættes til handelsværdien på skæringsdagen. Er aktivet udloddet inden skæringsdagen, skal aktivet ansættes til handelsværdien på udlodningsdagen, såfremt der er indsendt meddelelse til SKAT om acontoudlodningen i henhold til dødsboskattelovens § 5, stk. 2. SKAT har ikke modtaget meddelelse om acontoudlodning, og det er derfor SKATs opfattelse, at boets ejendomme skal værdiansættes til handelsværdien på skæringsdagen den 27. november 2013, uanset om ejendommene måtte være udlagt fra boet på et tidligere tidspunkt.

Det fremgår af boafgiftslovens § 12, at boet skal værdiansætte aktiverne, og at boets værdiansættelse er bindende for boet og arvingerne. Som anført ovenfor har boet værdiansat ejendommen - - -vej 34, - - -, til kr. 5.750.000 og ejendommen - - - Allé, - - -, til kr. 2.000.000. Det fremgår ikke af boopgørelsen, hvorledes boet har fastsat disse handelsværdier, og boet har ikke besvaret SKATs henvendelser omkring værdiansættelsen af ejendommene.

SKAT har derfor efterprøvet boets værdiansættelser på grundlag af de foreliggende oplysninger.

Det fremgår af de indsendte driftsregnskaber for ejendommen - - -vej 34, - - -, at ejendommen giver et årligt overskud i

<sup>1</sup> FT 1994-95, till. A, lovforslag nr. L 254, bem. til § 12, FT 1995-96, till. A, s. 2791, 2805 og 2899-2901, Skatteministerens svar til Folketinget på spørgsmål nr. S 3109 (j.nr. 2005-318-0404), S 2894 (j.nr. 99/05-7010-00157) og spørgsmål nr. 325 (Alm. Del. - 21. august 2007), TfS 1998, 766 Ø, TfS 1984, 418, TfS 1984, 546, TfS 1990, 196, U 1998.1299 H, TFA 2000.177 Ø, TfS 2007, 980, LSR af 5. oktober 2007 (2-4-1941-0305), Jan V. Pedersen i Revision og Regnskabsvæsen 2008 (2008.020046), Tommy V. Christiansen i Juridisk Ugebreve SKAT 2008.19 samt Randi Hjorth i Skattereviseoren 2010 (2010.6.10).

størrelsesordenen 875 - 1.000 tkr. før vedligeholdelsesudgifter og renteudgifter. Det er SKATs erfaring, at handelsværdien på udlejningsejendomme ofte findes ud fra en beregning af den forrentning en investering i ejendommen vil give. Ejendommens driftsresultat svarer til en forrentning på 15 % - 17 %, hvilket efter SKATs erfaring er markant mere end det forrentningskrav, der findes på markedet for udlejningsejendomme. Ud fra en afkastbetragtning er der således grund til at formode, at ejendommens handelsværdi er højere end værdien på kr. 5.750.000, der er fastsat af boet. Denne formodning bestyrkes yderligere af, at der i august 2013 er optaget lån i Nykredit på i alt kr. 3.616.000. Den maksimale belåningsprocent på erhvervsnejendomme udgør 60 %, og Nykredit må således have vurderet ejendommens handelsværdi til mere end kr. 5.750.000, som er fastsat af boet.

For så vidt angår ejendommen - - - Allé 36, - - -, er der i august 2013 optaget lån i Nykredit på kr. 1.920.000. Den maksimale belåningsprocent på beboelsesejendomme udgør 80 %, og Nykredit må således have vurderet ejendommens handelsværdi væsentligt højere end kr. 2.000.000, der er fastsat af boet.

Det er således SKATs opfattelse, at der er en begrundet formodning om, at handelsværdien af boets ejendomme er højere, end de værdier som boet har fastsat. SKATs formodning bestyrkes yderligere af, at B, der får begge ejendomme udlagt, giver arveafkald, således at den anden arving, C, forlods arver kr. 2.100.000. Det er SKATs erfaring, at arveafkaldserklæringer i situationer som i nærværende sag kan være udtryk for, at den arving, der får aktiver udlagt til en for lavere værdi end den faktiske handelsværdi, kompenserer de øvrige arvinger ved at give delvist arveafkald.

SKAT har endvidere lagt vægt på, at boet ikke har besvaret SKATs henvendelser.

Samlet er det SKATs vurdering, at der er en begrundet formodning om, at ejendommens handelsværdi overstiger de værdier, der er anført i boopgørelsen, og da SKAT ikke finder at være i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at skønne handelsværdien, skal SKAT hermed anmode Skifteretten om, at der foretages sagkyndig vurdering for boets ejendomme med følgende vurderingstema:

*Vurdering af kontantværdien pr. 27. november 2013 af ejendommen, beliggende - - -vej 34, - - -/ - - - Allé 36, - - - ved salg på sædvanlige vilkår og med sædvanlig liggeperiode for det pågældende område og med en overtagelsesdag fastsat til sædvanlig tid herefter.*

For så vidt angår valg af vurderingsmand skal SKAT opfordre skifteretten til at udpege en lokalt repræsenteret ejendomsmægler fra en ejendomsmæglerkæde til vurdering af ejendommen - - - Allé 36, - - -. Til vurdering af ejendommen - - - vej 34, - - -, skal SKAT opfordre skifteretten til at udpege en sagkyndig vurderingsmand efter forslag fra Dansk Ejendomsmæglerforening.

Boet ved revisor Bjarne Ringgaard har i brev af 28. maj 2014 til skifteretten og til SKAT af samme dato blandt andet anført, at arveafkaldserklæring og kopi af skøder for udlæg af boets ejendomme i følge oplysninger fra B allerede er sendt til SKAT.

Det kan oplyses, at der ikke er foretaget vurdering af boets ejendomme under boets behandling.

Værdiansættelsen af ejendommene er foretaget ud fra cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 vedrørende værdiansættelse af ejendomme i familiefordhold.

Ejendommen - - - Allé 36, - - -, er værdiansat til 2.000.000 kr. Ejendommen er pr. 1. oktober 2012 vurderet til 2.250.000 kr.

Ejendommen - - -vej 34, - - -, er værdiansat til 5.750.000 kr. Ejendommen er pr. 1. oktober 2012 vurderet til 5.050.000 kr.

Da begge boets ejendomme er handlet på baggrund af nævnte værdiansættelsescirkulære, det vil sige

## 2128

indenfor +/- 15% af ejendomsvurderingen, er det boets opfattelse, at en fagkyndig vurdering af ejendommene er unødvendig for boets behandling.

Det fremgår af sagen, at arvingen B den 19. juni 2013 har givet delvis afkald på arv. Arveafkaldet er sålydende:

»Undertegnede B, ..., giver hermed afkald på 2.100.000 kr. af den arv, som falder efter min mor, A. ..., som afgik ved døden den 27. november 2012, hhv. min far F ..., Som afgik ved døden [i] 2008, begge hvis boer behandles som privat skifte af mig selv, med fuldmagt fra boets anden arving, min søster C, ...

Arveafkaldet gives til fordel for boets øvrige arvinger.

Denne arveafkaldserklæring fremsendes til skifteretten i ... (SKS-nr. 8C-1615/2012), under hvis resort boet henhører, forud for, at udlodning i boet er påbegyndt, samt inden indgivelse af endelig boopgørelse, jf. dødsboskifterlovens § 31, og iht. Boafgiftslovens § 5.

...«.

Skifteretten modtog det originalt underskrevne arveafkald den 19. juni 2013.

SKAT har i brev af 2. juli 2014 supplerende blandt andet anført, at SKAT den 19. maj 2014 har anmodet om en sagkyndig vurdering, da der efter SKATs opfattelse er en begrundet formodning om, at handelsværdien af boets ejendomme overstiger de værdier, der er anført i boopgørelsen.

Efter at SKAT har anmodet om en sagkyndig vurdering, har boet den 26. maj 2014 via mail sendt skøder på boets ejendomme, der overtages af arvingen B. Det fremgår af skøderne, at overtagelsesdagen er den 1. juli 2013, men skøderne er ikke underskrevet. Herudover fremgår det af skøderne, at »da køber er søn til de afdøde sælgere, er køber berettiget til at overtage ejendommen til en kontantpris på imellem +/- 15 % i forhold til den senest offentliggjorte vurdering«. Endvidere har boets revisor den 28. maj mailet et brev til SKAT, hvor han oplyser, at boets ejendomme ikke er vurderet under boets behandling, samt at ejendommene er værdiansat efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Erklæringer om arveafkald er ikke fremsendt til SKAT.

På den baggrund har skifteretten den 23. juni 2014 telefonisk bedt SKAT om at tilkendegive, hvorvidt SKAT opretholder anmodningen om sagkyndig vurdering.

SKAT har følgende supplerende oplysninger og bemærkninger til anmodningen og de oplysninger, som boet efterfølgende har fremsendt:

Uanset at de fremsendte skøder ikke er underskrevet, må det lægges til grund, at boets ejendomme er solgt/arveudlagt til arvingen B pr. 1. juli 2013. SKAT har ikke modtaget meddelelse i henhold til dødsboskattelovens § 5, stk. 2, om dette acontoudlæg. Boets revisor har oplyst, at ejendommene ikke er vurderet under boets behandling, samt at ejendommene er værdiansat til inden for +/- 15 % af den senest bekendtgjorte offentlige vurdering. Det må således lægges til grund, at resultatet af udlejningsejendommen ikke har påvirket værdiansættelsen af udlejningsejendommen.

SKAT opfatter bemærkninger omkring værdiansættelsen af ejendommene som, at boet mener, at boet har et retskrav på at værdiansætte ejendommen til +/- 15 %, jf. cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

SKAT skal hertil bemærke, at efter boafgiftslovens § 12 skal aktiver og passiver i dødsboer værdiansættes til handelsværdien. Det fremgår af forarbejderne til boafgiftslovens § 12, at cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret) og den praksis, der er dannet omkring dette cirkulære fortsat skal være gældende efter indførelsen af boafgiftsloven.

Værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer har været behandlet af det daværende retssikkerhedsudvalg. I Skattepolitisk Redegørelse juni 1994, afsnit VI.6 er Retssikkerhedsudvalgets arbejde omkring værdiansættelse af aktiver og passiver offentliggjort. Af redegørelsens afsnit VI.6.4 fremgår følgende:

»Endvidere vil der i dødsbosituationen ofte være en regulerende faktor i, at den værdi, der lægges til grund ved boopgørelsen, ikke må være mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen, jf. Vejledning i reglerne om dødsbopbeskatning, s. 161.«

Af vejledning i reglerne om dødsbopbeskatning udarbejdet af Skatteministeriet i august 1989, del 5, kapitel 2, afsnit 8 (side 161), fremgår følgende:

»Ved efterprøvelsen af boopgørelsen skal ligningsmyndighederne dog som hovedregel gå ud fra, at værdien i handel og vandel ikke er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved arvedelingen.«

Praksis før vedtagelsen af boafgiftsloven var således, at den værdi, der blev anvendt ved arvedelingen, også er den værdi, der skal indgå ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget. Det er SKATs opfattelse, at den værdi, der anvendes ved arvedelingen, også er den værdi, der skal indgå i boopgørelsen og dermed afgiftsberegningen.

SKAT beskrev i anmodningen om sagkyndig vurdering af 19. maj 2014, at driftsresultatet for udlejningsejendommen ud fra en afkastbetragtning giver anledning til at formode, at handelsværdien af udlejningsejendommen er højere end værdien på kr. 5.750.000, der er fastsat af boet. SKAT beskrev endvidere, at denne formodning bestyrkes af, at der efter arveudlægget er optaget lån i ejendommen i en størrelsesorden, der indikerer, at Nykredit har vurderet ejendommen til mere end kr. 5.750.000. Tilsvarende er der optaget lån i beboelsesejendommen, der indikerer, at Nykredit må have vurderet ejendommens handelsværdi væsentligt højere end kr. 2.000.000 som fastsat af boet.

I anmodningen om sagkyndig vurdering beskrev SKAT endvidere, at det er SKATs erfaring, at

### 2129

arveafkaldserklæringer i situationer, som i nærværende sag, kan være udtryk for, at den arving, der får aktiver udlagt til en lavere værdi end den faktiske handelsværdi, kompenserer de øvrige arvinger ved at give delvist arveafkald.

Samlet er det SKATs opfattelse, at der ikke kan støttes ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendomme kan værdiansættes til +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering, når arvingerne har anvendt en anden værdi ved arvedelingen. I nærværende sag er der en begrundet formodning om, at ejendommens handelsværdi overstiger den værdi, der er anført i boopgørelsen, og da B, der får ejendommene arveudlagt, har givet arveafkald, således at den anden arving, C, forlods arver kr. 2.100.000, er der ligeledes en begrundet formodning om, at den arving, der ikke får ejendommene udlagt kompenseres ved at modtage en større del af den arvebeholdning, der opgøres i boopgørelsen, således at arven fordeles på en anden og højere værdi end den i boopgørelsen anførte værdi.

SKAT skal således fastholde sin anmodning om sagkyndig vurdering. Da boet ikke har indsendt meddelelse om acontoudlodning efter dødsboskattelovens § 5, stk. 2, skal ejendommene værdiansættes til handelsværdien på skæringsdagen, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1.

### Retens begrundelse og afgørelse

Efter cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret) er grundlaget for værdiansættelse af fast ejendom ved boafgiftsberegning ejendommens handelsværdi. Hvis boets værdiansættelse omregnet til kontantværdi er 15 %

højere eller lavere end seneste offentlige vurdering, skal denne værdiansættelse som hovedregel lægges til grund ved beregning af boafgift.

Værdiansættelsen inden for +/- 15 % af kontantværdien kan fraviges, for eksempel hvis ejendommen har været vurderet, ejendommen kort tid efter overtagelsen sælges til tredjemand, eller som anført af SKAT, at den fastsatte værdi af ejendommen i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen.

Arvingen B har ifølge skøderne overtaget ejendommene pr. 1. juli 2013. Efterfølgende har han i august 2013 vedrørende beboelsesejendommen - - - Allé 36, - - -, der pr. 1. oktober 2011 havde en ejendomsværdi på 2.250.000 kr., og som han efter bopopgørelsen har overtaget til 2.000.000 kr., optaget realkreditlån på 1.920.000 kr. Den maksimale belåningsprocent i realkredit på beboelsesejendomme er 80 %. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen værdi til mindst 2.400.000 kr.

Udlejningsejendommen - - -vej 34, - - -, der pr. 1. oktober 2012 havde en ejendomsværdi på 5.050.000 kr., og som er overtaget af B for 5.750.000 kr., er i august 2013 belånt med realkredit på 3.616.000 kr. Den maksimale belåningsprocent på erhvervsejendomme er 60 %. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen til mindst 6.026.666,67 kr.

Skifteretten finder herefter, hvor begge ejendomme efter overtagelsen i boperioden i forbindelse med optagelse af realkreditlån er blevet »vurderet« til mindsteværdier, der er større end de respektive overtagelsesværdier, sammenholdt med at arvingen, der har udtaget ejendommene, har givet arveafkald på 2.100.000 kr. til fordel for boet, hvorved værdien af ejendommene i boopgørelsen er mindre, end den værdi som arvingerne anvender ved bodelingen, at boet ikke kan støtte ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendommene i boopgørelsen kan ansættes til +/- 15 % af den seneste ejendomsvurdering.

Som følge af det anførte tages anmodningen fra SKAT om sagkyndig vurdering af ejendommene til følge.

Da boet efter det fremkomne ikke har indsendt meddelelse om acontoudlodning efter dødsboskattelovens § 5, stk. 2, skal ejendommene værdiansættes til handelsværdien på skæringsdagen den 27. november 2013, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1.

- - -

### Vestre Landsret

#### *Vestre Landsrets kendelse 26. februar 2015 (3. afd.), B-1747-14 (FM 2015.105)*

(Thomas Jønler, Lisbeth Parbo, Peter Flügge (kst.)).

Skifteretten i Holstebro har den 17. juli 2014 afsagt kendelse om, at der skal foretages sagkyndig vurdering med værdiansættelse pr. 27. november 2013 af ejendommene - - - Allé 36 og - - -vej 34 i - - -, der er arveudlagt til B fra boet efter A (- - -).

Kendelsen er kærret af boet efter A, og kæremålet er efter fælles anmodning behandlet mundtligt, idet parterne er enige om, at sagen har principiel karakter.

#### *Påstande*

For landsretten har kærende, boet efter A, nedlagt påstand om, at indkærede, SKATs anmodning om sagkyndig vurdering ikke tages til følge.

SKAT har påstået skifterettens kendelse stadfæstet.

#### *Supplerende sagsfremstilling*

Arvingerne i boet efter A er B, født i 1956, og C, født i 1959. B har den 19. juni 2013 givet afkald på 2,1 mio. kr. af sin arv til fordel for boets øvrige arvinger. Arvebeholdningen er i boopgørelsen opgjort til ca. 9,7 mio. kr.

Skøderne vedrørende arveudlægget af de to ejendomme er underskrevet af boet den 21. juni 2013 og af B den 24. juni 2013. Overtagelsesdagen var den 1. juli 2013 og købesummen henholdsvis 2 mio. kr. for ejendommen - - - Allé 36, - - -, og 5.750.000 kr. for ejendommen - - -vej 34, - - -. For ejendommen på - - -

### 2130

Allé var den offentlige ejendomsvurdering for 2012 2.250.000 kr. og for 2013 2.150.000 kr. Ejendomsvurderingen for ejendommen på - - -vej var både i 2012 og 2013 5.050.000 kr. Det fremgår af boopgørelsen bl.a., at der i 2001, 2009 og 2010 er foretaget forbedringer for over 10.000 kr. af ejendommen på - - -vej, og at den korigerede anskaffelsessum har medført et skattemæssigt tab på 770.882 kr. i forbindelse med ejendommens afståelse.

Der er for landsretten opnået enighed om, at en eventuel sagkyndig vurdering skal ske på grundlag af følgende vurderingstema:

»Vurdering af kontantværdien pr. 27. november 2013 af ejendommen, beliggende - - -vej 34, - - - / - - - Alle 36, - - - ved salg fra et dødsbo på sædvanlige vilkår og med sædvanlig liggeperiode ved salg fra et dødsbo for det pågældende område og med overtagelsesdag fastsat til sædvanlig tid herefter.«

#### Procedure

Boet efter A har til støtte for sin påstand bl.a. anført, at boet har et retskrav på at få godkendt værdiansættelsen af de to ejendomme, da værdiansættelsen er sket i overensstemmelse med cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. B har således overtaget ejendommene for et beløb, der ligger inden for +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering, jf. cirkulærets punkt 6, 2. afsnit. Boafgiftslovens § 12, stk. 2, giver i den situation ikke hjemmel til at kræve en sagkyndig vurdering. Det fremgår af forarbejderne til § 12, at bestemmelsen skal fortolkes under hensyntagen til principperne i værdiansættelsescirkulæret. Der gælder de samme principper ved gaver og arveudlæg, jf. boafgiftslovens § 27 og bemærkningerne hertil, selv om prøvelsesadgangen er forskellig.

Det følger af fast administrativ praksis, der bl.a. er kommet til udtryk i en række ministersvar og afgørelser, at borgerne af hensyn til ønsket om forudsigelighed har et retskrav på at få godkendt værdiansættelsen, når overdragelsessummen er fastsat inden for +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering. Det kan ikke tillægges betydning, at det i værdiansættelsescirkulærets punkt 48 er anført, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende, da bestemmelsen er placeret i afsnit B om passiver og derfor udelukkende vedrører værdiansættelsen af passiver. Der er ikke efter 2012-vurderingerne sket faktiske eller retlige ændringer ved ejendommene, som efter cirkulærets punkt 8 kan føre til en fravigelse af 15 %'s-reglen.

SKAT har til støtte for sin påstand bl.a. anført, at SKAT ikke er afskåret fra at kræve en sagkyndig vurdering. Det følger af den klare ordlyd af boafgiftslovens § 12, stk. 2, hvorefter SKAT bl.a. kan kræve en sagkyndig vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis SKAT finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien. Det fremgår af forarbejderne til § 93, at en anmodning om sagkyndig vurdering kun kan afvises, hvis den er åbenbart overflødig. Det system, der er etableret i forbindelse med arveudlæg, er særegent og har til formål hurtigt at få fastslået aktivernes handelsværdi. For gaveafgiftspligtige gaver gælder i stedet det almindelige forvaltningsretlige system.

SKAT har bestridt, at borgerne har et retskrav på at få godkendt en værdiansættelse af en ejendom, hvis værdiansættelsen ligger inden for +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering. Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, skal aktiver og passiver i dødsboer ansættes til deres handelsværdi, og formålet med bestemmelsen i

stk. 2 er ligeledes at finde frem til handelsværdien. Det samme gælder dødsboskiftelovens § 93. Af forarbejderne til boafgiftslovens § 12 fremgår bl.a., at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der er etableret på området, fortsat gælder efter vedtagelsen af boafgiftsloven. Denne udtalelse indebærer ikke, at cirkulærets enkelte bestemmelser gælder. I værdiansættelsescirkulæret er det både i punkt 1 og punkt 48 anført, at cirkulærets regler er vejledende. Udtalelsen i punkt 48 er uanset bestemmelsens placering ikke begrænset til at omfatte passiver. Der er endvidere i cirkulæret en række bestemmelser, som viser, at der er undtagelser til 15 %'s-reglen. Det gælder bl.a. punkt 8, som efter praksis ikke angiver undtagelserne udtømmende.

Boet har ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis for, at værdiansættelser inden for +/-15 % af den offentlige ejendomsvurdering er bindende for SKAT. De ministersvar, som boet har påberåbt sig, har fokus på gaveoverdragelser, ikke på arv, og en eventuel praksis vedrørende gaver er ikke bindende for arveudlæg. De konkrete forhold taler endvidere for, at ejendommene er værdiansat for lavt. Der er en påfaldende tidsmæssig sammenhæng mellem B's arveafkald og overdragelsen af de to ejendomme. Boet har ikke anfægtet SKATs tilkendegivne opfattelse, hvorefter arveafkaldet er kompensation for udlægsværdier, der er lavere end handelsværdierne.

#### Retsgrundlaget

Af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning fremgår bl.a.:

»I. I Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 af april 1976 er der givet vejledende retningslinjer for værdiansættelserne af aktiver og passiver. For faste ejendomme er der i maj 1981 gennemført en ændring af de principper, hvorefter ejendommene vurderes ...

Dette har gjort det nødvendigt at ændre reglerne om værdiansættelsen af faste ejendomme væsentligt.

Skattedepartementet har herefter udarbejdet nye retningslinjer for værdiansættelsen af faste ejendomme.

### 2131

Disse retningslinjer samt retningslinjerne i øvrigt for værdiansættelsen af aktiver og passiver er samlet i nærværende cirkulære, der afløser Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 af april 1976.

I øvrigt ajourfører cirkulæret de tidligere vejledende regler under hensyntagen til senere lovændringer og ændringer i administrativ praksis.

#### A. Aktiver

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

...

#### Fast ejendom

3. Hvis en fast ejendom er solgt under bobehandlingen, og salget er sket i det åbne marked, skal værdien beregnes på grundlag af salgssummen, som denne indgår i boet. Salgssomkostninger kan fradrages, og eventuelle sælgerpantebreve ansættes til kursværdi.

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

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

Til brug herfor fastsættes følgende regler om, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen.

...

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

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

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrunder, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.

...

8. Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

...

12. Efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, kan myndighederne lade aktiver vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Denne adgang må benyttes i tvivlstilfælde. Når sådan vurdering skal afholdes, må det tilkendegives de udmeldte vurderingsmænd, at vurderingsresultatet skal være udtryk for den skatte- og afgiftsmæssige værdi, således som denne skal ansættes efter de foran anførte retningslinjer. Der skal tages hensyn til de vilkår, på hvilke ejendommen er udlagt i boet eller overdraget til gavemodtageren. Vurderingen skal udtrykke værdien på det tidspunkt, der skal lægges til grund for ejendommens værdiansættelse i medfør af punkterne 4 og 5 i skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970.

Hvis boet eller de afgiftspligtige har ladet en vurdering foretage efter kildeskattelovens § 16, stk. 3, 2. pkt., kan vurderingen enten være foretaget før eller efter, at vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen var kendt. I sidstnævnte fald må det påses, at vurderingen er foretaget efter de retningslinjer, der er angivet ovenfor.

Er vurderingen derimod foretaget, før vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen var kendt, må det for det første undersøges, om der er gået så lang tid mellem det tidspunkt, der er lagt til grund ved vurderingen, og det tidspunkt, der skal lægges til grund for afgiftsberegningen, at vurderingen ikke kan antages at være udtryk for værdien på dette tidspunkt. For det andet må det undersøges, om vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen giver anledning til regulering af den ved vurderingen i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3, 2. pkt., ansatte værdi i overensstemmelse med de foran anførte retningslinjer.

Det må dog antages, at der skal foreligge ganske særlige omstændigheder, for at vurderingen skal kunne fraviges.

...

#### B. Passiver

...

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

anmeldelse. Særlige spørgsmål kan forelægges for statskattedirektoratet eller skattedepartementet, jfr. pkt. 16 i skattedepartementets cirkulære af 17. juni 1970.

#### C. Overgangsbestemmelser

49. Reglerne i cirkulæret anvendes, når myndighederne efterprøver den skatte- og afgiftsmæssige værdi efter den 1. januar 1983.

### 2132

...«

Af Skatteministeriets skattepolitiske redegørelse fra juni 1994 fremgår bl.a.:

»...

Skattemyndighederne er ikke bundet af 15 pct.-reglen, hvis der er indtruffet faktiske eller retlige ændringer ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. cirkulærets punkt 8. Er der på boets eller parternes foranledning foretaget en vurdering af ejendommen, er det endvidere denne vurdering, der skal lægges til grund. Boet eller parterne kan således ikke efterfølgende vælge at anvende 15 pct.-reglen.

...

#### VI.6.4. Forudberegnelighed.

Det har været fremme, om der kan gives skatteyderne bedre mulighed for at sikre sig, at en foretagen værdiansættelse ikke siden tilsidesættes af myndighederne. En videreudvikling af 15 pct.-reglen synes imidlertid ikke at være velegnet hertil.

Det må holdes for øje, at der er forskel på dødsbo-/gaveafgiftssituationen og situationen, hvor aktiver overdrages mellem interesseforbundne parter. I den første situation er der ikke den samme mulighed for at spekulere i reglerne, som der er, når der er tale om interesseforbundne parter. I sidstnævnte situation kan der eksempelvis handles frem og tilbage, mens man kun dør en gang og givetvis ikke med spekulation i 15 pct. reglen for øje. Endvidere vil der i dødsbosituationen ofte være en regulerende faktor i, at den værdi, der lægges til grund ved boopgørelsen, ikke må være mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved arvedelingen, jf. Vejledning i reglerne om dødsbobskatning, s. 161.

...«

Ved lov nr. 426 af 14. juni 1995 om afgift af dødsboer og gaver blev der om værdiansættelsen af aktiver og passiver indsat følgende bestemmelse:

»§ 12. Aktiver og passiver i dødsboer ansættes i boopgørelsen til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag. Aktiver, der udloddes før opgørelsesdagen, ansættes dog til værdien på udlodningstidspunktet. I en anmeldelse efter § 10, stk. 3, 4, 6 og 7, anføres værdierne på anmeldelsestidspunktet. I en anmeldelse efter § 10, stk. 5, anføres værdierne på udbetalingstidspunktet. Ved opgørelsen af sidstnævnte værdi fratrækkes afgift efter pensionsbeskatningsloven, som skal betales af det udbetalte beløb, og 40 pct. af værdien på tidspunktet for første udbetaling af en forsikring m.v. med løbende eller ratevise skattepligtige udbetalinger. Ansættelsen er bindende for boet, arvingerne, legatarerne, selskaberne og repræsentanterne for udenlandske forsikringselskaber.

Stk. 2. Finder den kommunale skattemyndighed, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på de i stk. 1 nævnte tidspunkter, kan skattemyndigheden ændre værdiansættelsen eller kræve en sagkyndig vurdering udmeldt af skifteretten efter kildeskattelovens § 16, stk. 3-5.

I forslag nr. L 254 til boafgiftsloven fremsat den 4. maj 1995 er det bl.a. anført:

»...

#### Til § 12

Efter arve- og gaveafgiftslovens § 17 skal et aktivs eller passivs værdi fastsættes til handelsværdien på skæringsdagen eller på det tidspunkt, hvor det udlægges til en arving. Det foreslås i *stk. 1*, at disse regler fortsat skal være gældende.

...  
Ved efterprøvelse af de afgiftspligtige værdier vil kildeskattelovens regler herom, jf. kildeskattelovens § 16, stk. 3-5, også fortsat være gældende. Boet skal således selv foretage værdiansættelsen af et aktiv eller passiv og denne værdiansættelse er bindende for boet og arvingerne. Den kommunale skattemyndighed er derimod ikke bundet af værdiansættelsen, men kan ændre den eller forlange vurdering.

Selv om boet har baseret sin værdiansættelse på en sagkyndig vurdering, der er udmeldt efter kildeskattelovens § 16, stk. 3, er den kommunale skattemyndighed ikke bundet af resultatet, jf. *stk. 2*. Skattemyndigheden er heller ikke bundet af en vurdering udmeldt af skifteretten efter skiftelovens § 48. I praksis godkender skattemyndigheden imidlertid disse vurderingsresultater. Kun hvis der er begået fejl ved vurderingen eller lignende, ændres en værdiansættelse, eller omvurdering finder sted.

Princippet 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 er etableret på området, vil fortsat være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.

...  
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 forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 383 af 22. maj 1996 om skifte af dødsboer blev der gennemført en række ændringer i bl.a. boafgiftsloven. Af forslag nr. L 91 til lov om ændring af lov om afgift af dødsboer og gaver (Ændringer som følge af dødsboskifteloven og dødsboskatteloven) fremsat den 27. november 1996 fremgår bl.a., at lovens § 12, stk. 2 og 3, blev foreslået ophævet og erstattet med nye stk. 2-4. Det nye stk. 2 havde følgende ordlyd:

»Stk. 2. Hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og den kommunale skattemyndighed finder, at værdiansættelsen ikke svarer til

### 2133

handelsværdien på de i stk. 1 nævnte tidspunkter, kan den ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer. Hvis den kommunale skattemyndighed vil ændre ansættelsen uden sagkyndig vurdering, skal den give boet og skifteretten meddelelse om ændringen inden 3 måneder efter boopgørelsens modtagelse. Ønsker den kommunale skattemyndighed sagkyndig vurdering, skal den inden samme frist rette henvendelse til skifteretten herom. Hvis den kommunale skattemyndighed ændrer værdiansættelsen uden sagkyndig vurdering, kan boet inden 4 uger efter at have modtaget meddelelse om ændringen, anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer. Anmodning om sagkyndig vurdering skal ledsages af en skriftlig begrundelse. Kopi tilsendes boet henholdsvis den kommunale skattemyndighed samtidig med indgivelse af anmodning til skifteretten.«

I bemærkningerne til de foreslåede ændringer, der blev gennemført ved lov nr. 1222 af 27. december 1996, er det anført:

»Til nr. 16-17

Efter gældende regler findes der, udover det skifteafgiftsmæssige værdiansættelsessystem - der bortfalder med den nye

dødsboskiftelov - to regelsæt, der regulerer værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer; det skifteretlige vurderingssystem i den gældende skiftelovs § 48 og det skatte- og afgiftsmæssige værdiansættelsessystem efter kildeskattelovens § 16, stk. 3-5.

Disse forskellige systemer kan medføre, at der i et bo kommer til at foreligge forskellige værdiansættelser af samme aktiv.

Kildeskattelovens § 16, stk. 3-5 finder efter de gældende regler anvendelse på beregningen af boafgifter, på gaveafgiftsberegningen og på spørgsmålet vedrørende boets skattepligt.

Boet foretager selv værdiansættelsen af et aktiv eller passiv, og denne værdiansættelse i boopgørelsen er bindende for boet og arvingerne. Den kommunale skattemyndighed er derimod ikke bundet af værdiansættelsen, men kan ændre den eller forlange vurdering. Selv om boet har baseret sin værdiansættelse på en sagkyndig vurdering, der er udmeldt efter de gældende regler i kildeskattelovens § 16, stk. 3, er den kommunale skattemyndighed ikke bundet af resultatet. Skattemyndigheden er heller ikke bundet af en vurdering efter skiftelovens § 48. I praksis godkender skattemyndigheden imidlertid disse vurderingsresultater. Kun hvis der er begået fejl ved vurderingen eller lignende, ændres en værdiansættelse eller omvurdering finder sted. Efter de nye regler i dødsboskiftelovens kapitel 26 kan skifteretten efter anmodning bestemme, at handelsværdien af boets aktiver og passiver skal fastsættes ved en sagkyndig vurdering. Med denne lov lovfæstes og udbygges samtidig den hidtidige skifteretspraksis om omvurderinger. Skifteretten vil således efter anmodning kunne træffe bestemmelse om omvurdering, hvis der er begået fejl ved vurderingens udførelse, som kan have påvirket vurderingsresultatet, hvis vurderingen i øvrigt ikke er foretaget på betryggende måde, eller hvis aktivets eller passivets handelsværdi må antages at afvige væsentligt fra vurderingsresultatet.

Det foreslås, at den kommunale skattemyndighed ikke længere skal kunne ændre resultatet af en sagkyndig vurdering. Det er skifterettens afgørelse, om der har foreligget en sagkyndig vurdering.

Hvis en værdiansættelse i en boopgørelse ikke er fastsat ved en sagkyndig vurdering, er skattemyndigheden ikke bundet heraf. Skattemyndigheden har to muligheder for at få ændret værdiansættelsen. Skattemyndigheden kan enten anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering eller skattemyndigheden kan ændre den af boet foretagne værdiansættelse. Hvis boet ikke er enig i den af skattemyndigheden foretagne værdiansættelse, kan boet inden 4 uger forlange sagkyndig vurdering. Der er således mulighed for at korrigere værdiansættelsen for åbenbare fejl uden udmelding af sagkyndig vurdering. Hvis skattemyndighedens ændrede værdiansættelse bygger på andet end retning af fejl, kan den også lægges til grund, hvis boet ikke inden 4 uger anmoder skifteretten om at udmelde en sagkyndig vurdering. Skattemyndigheden kan således ikke mod boets ønske gennemføre en ændret værdiansættelse, idet boet så kan anmode om sagkyndig vurdering.

Skattemyndigheden er bundet af en sagkyndig vurdering, der er udmeldt af skifteretten, medmindre betingelserne for omvurdering er til stede.

De foreslåede regler er i vidt omfang en lovfæstelse af gældende praksis. At skifterettens afgørelser gøres judicielle medfører imidlertid, at der ikke længere vil kunne klages over værdiansættelser efter skattestyrelseslovens regler. Skattestyrelseslovens klageregler vil derimod fortsat være gældende for klager vedrørende ændrede værdiansættelser i forbindelse med gaveafgiftsberegninger.

Kildeskattelovens § 16 foreslås i konsekvens heraf ophævet i det samtidigt hermed fremsatte for[slag] til lov om ændring af

forskellige skatte- og afgiftslove og konkursloven (Ændringer som følge af dødsboskifteloven og dødsboskatteloven m.v.)«

Dødsboskiftelovens § 93 i kapitel 26 om sagkyndig vurdering fik følgende indhold:

»§ 93. Skifteretten kan efter anmodning bestemme, at handelsværdien af boets aktiver eller passiver skal fastsættes ved sagkyndig vurdering.

#### 2134

*Stk. 2.* Skifteretten udmelder efter anmodning en eller flere sagkyndige til at foretage vurderingen.«

I forslag nr. L 120 til dødsboskifteloven fremsat den 8. december 1995 er det om sagkyndig vurdering bl.a. anført:

»...

Ved lovforslaget tilsigtes det at opbygge et nyt fælles vurderingssystem til sikring af, at et aktiv ansættes til den samme værdi i de forskellige relationer, idet de grundlæggende regler for et sådant vurderingssystem foreslås medtaget ved lovforslagets kapitel 26. Det er herved forudsat, at de skattemæssige vurderingsregler udformes i forlængelse af og i samspil med grundreglerne i forslaget kapitel 26.

...

Efter forslaget skal værdiansættelserne ved en sagkyndig vurdering, som det er tilfældet efter de skatteretlige vurderingsregler, give udtryk for handelsværdien ved salg til tredjemand.

...

#### Til § 93

Kan der ikke under behandlingen af et bo opnås enighed om, hvorvidt en sagkyndig vurdering skal finde sted, eller hvem der skal virke som vurderingsmænd, kan spørgsmålet forelægges skifteretten, der herefter træffer afgørelse derom, jf. *stk. 1*. Anmodningen kan fremsættes af enhver, der har retlig interesse i aktivets værdiansættelse og kan fremsættes såvel i forbindelse med boets berigtigelse som under selve bobehandlingen. Behandles boet ved bobestyrer, vil beslutningen om, hvorvidt sagkyndig vurdering skal foretages, efter omstændighederne skulle træffes efter reglerne i forslaget § 53.

Skifteretten kan afvise en anmodning om sagkyndig vurdering, såfremt den er åbenbart overflødig, f.eks. en anmodning om vurdering af børsnoterede værdipapirer, hvis kursværdi skal fastsættes på grundlag af officielle kursnoteringer.

...«

Skatteministeren har flere gange besvaret spørgsmål om 15 %'s-reglens anvendelse i forbindelse med forældres overdragelse af ejerlejligheder til deres børn. Af et svar af 21. august 2007 fremgår bl.a.:

»Svar: Hverken Landsskatterettens afgørelse SKM2007.431.LSR [TfS 2007, 980] eller advokat Tommy V. Christiansens artikel om 15 pct. reglen synes at indeholde noget nyt.

Som jeg i adskillige tidligere svar har redegjort for skal skattemyndighederne ved ejendomshandler mellem forældre og børn respektere den værdiansættelse, de to parter er kommet frem til, når denne ikke afviger mere end 15 pct. fra den seneste offentliggjorte vurdering. Dette følger af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning.

Jeg kan i den forbindelse oplyse, at Skatteministeriet ikke har indbragt Landsskatterettens afgørelse i SKM2007.431.LSR [TfS 2007, 980] for domstolene, da der efter ministeriets vurdering ikke er udsigt til, at ministeriet i sidste ende vil vinde sagen.

15. pct. reglen er en regel, som har fungeret godt i mange år, og som er let at forstå og håndtere. Tankegangen er, at den offentlige vurdering er objektiv konstaterbar, og man har så valgt ikke at lade

den enkelte skatteyder bære risikoen for, at vurderingen er sat for lavt eller højt i forhold til den aktuelle markedsværdi.

Fordelen ved enkle firkantede regler er, at skatteyderne ved, hvad de har at holde sig til. Omvendt må det accepteres, at beskatningen ikke altid svarer til det resultat, en mere millimeterretfærdig regel ville føre til.

...«

#### Landsrettens begrundelse og resultat

Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, skal aktiver og passiver i et dødsbo ansættes til deres handelsværdi, og SKAT kan efter § 12, stk. 2, enten selv ændre en værdiansættelse i et dødsbo eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage en vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis SKAT finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien. Efter dødsboskiftelovens § 93 har den sagkyndige vurdering også til formål at fastsætte handelsværdien af aktiver og passiver. Det fremgår af forarbejderne til § 93, at der kun er grundlag for at afvise en anmodning om en sagkyndig vurdering, såfremt den er åbenbart overflødig.

SKATs anmodning om en sagkyndig vurdering vil være åbenbart overflødig, hvis boet efter A godtgør, at boet i den foreliggende sag har et retskrav på at få godkendt værdiansættelsen af de to ejendomme, der er arveudlagt til B.

Det er ubestridt, at værdien af de to ejendomme er fastsat til beløb, der ligger inden for +/- 15 % af de senest offentliggjorte ejendomsvurderinger, og dermed er i overensstemmelse med punkt 6, 2. afsnit, i cirkulære nr. 182 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Ifølge bemærkningerne til boafgiftslovens § 12 er principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der var etableret på området, fortsat gældende efter boafgiftslovens ikrafttræden. Som anført i cirkulærets indledning i punkt 1 og gentaget i punkt 48 er dets regler vejledende, og landsretten lægger til grund, at dette gælder ved fastsættelsen af handelsværdien for både aktiver og passiver. Det følger endvidere af formuleringen af punkt 8 om efterfølgende ændringer og af praksis vedrørende bestemmelsen, at den ikke er udtømmende. Der er herefter ikke grundlag for at fastslå, at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser i sig selv giver boet et retskrav på at få godkendt sin værdiansættelse af de to ejendomme.

#### 2135

Efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmål om 15 %'s-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 tiltræder derfor, at der ikke er grundlag for at afvise SKATs anmodning om en sagkyndig vurdering, og stadfæster herefter skifterettens kendelse.

Parterne er enige om, at sagen har principiel betydning, og kæremålet har derfor efter deres fælles anmodning været forhandlet mundtligt. På denne baggrund bestemmer landsretten, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for nogen af retterne til den anden part.

- - -

#### Højesteret

##### Højesterets kendelse

Biintervenient til støtte for dødsboet efter A: Danske Arveretsadvokater (advokat Johan Hartmann Stæger).

I tidligere instanser er afsagt kendelse af Skifteretten i Holstebro den 17. juli 2014 og af Vestre Landsrets 3. afdeling den 26. februar 2015.

I påkendelsen har deltaget fem dommere: Lene Pagter Kristensen, Jytte Scharling, Thomas Rørdam, Vibeke Rønne og Lars Hjortnæs. Kæremålet er mundtligt forhandlet.

Tilladelse til biintervention blev meddelt ved Højesterets Anke- og Kæremålsudvalgs beslutning af 16. juni 2015.

#### *Påstande*

Kærende, dødsboet efter A, har nedlagt påstand om, at indkærede, SKATs anmodning om sagkyndig vurdering af ejendommene beliggende henholdsvis - - - Allé 36 og - - -vej 34, - - -, ikke imødekommes.

SKAT har påstået stadfæstelse.

#### *Supplerende sagsfremstilling*

B har den 18. januar 2015 afgivet følgende erklæring:

»Jeg (B) skal herved bekræfte følgende:

Der er ikke foretaget vurdering af Dødsboet efter A's ejendomme beliggende henholdsvis - - - Allé 36, - - - og - - -vej 34, - - - under boets behandling.

Ejendommene - - - Allé 36, - - - og - - -vej 34, - - - har ikke undergået faktiske eller retlige ændringer i perioden fra vurderingen fra 2012 og indtil jeg overtog ejendommene.

Jeg ejer fortsat dags dato ejendommene - - - Allé 36, - - - og - - -vej 34, - - -.«

Dødsboet har under Højesterets behandling af sagen opfordret SKAT til at fremkomme med en række oplysninger om SKATs praksis vedrørende anvendelse af punkt 6, 2. afsnit, i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret). SKAT har på den baggrund fremlagt et internt notat fra Skatteministeriet om værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer. Det fremgår af notatet bl.a., at SKAT ikke foretager registrering af de forudsætninger, der er lagt til grund ved det enkelte bos værdiansættelse af ejendomme ved et eventuelt udlæg, og at SKAT ikke udarbejder opgørelser over antallet af sager, hvor boets værdiansættelse tilsidesættes. SKAT har imidlertid foretaget en elektronisk søgning vedrørende personer, der døde i 2013. Søgningen viste, at i 17.781 tilfælde blev boerne enten skiftet privat eller ved bobestyrer. Heraf var der fast ejendom i 6.877 boer. SKAT har foretaget en manuel gennemgang af 130 af disse sager, hvilket svarer til ca. 2 %. Gennemgangen viste, at der er udlagt fast ejendom til arvinger i 54 af 130 boer, hvilket svarer til 42 %. SKAT har på den baggrund vurderet, at der udlægges faste ejendomme til arvingerne i 2.900 tilfælde årligt. I 30 af de 54 tilfælde blev ejendommene udlagt til arvingerne inden for +/- 15 % af den offentlige vurdering, i 11 tilfælde blev ejendommen udlagt uden for +/- 15 % af den offentlige vurdering, og i 13 tilfælde blev der indhentet vurdering.

Det fremgår endvidere af notatet, at SKAT ikke er i besiddelse af statistikker over antallet af sager, hvor SKAT har tilsidesat værdiansættelser inden for 15 %'s-reglen i værdiansættelsescirkulæret, eller hvor SKAT har anmodet om sagkyndig vurdering. SKAT har dog siden april 2010 foretaget en sporadisk registrering af, om der er foretaget ændring af værdiansættelsen i forbindelse med afslutningen af en sag. SKAT har gennemgået disse registreringer samt indhentet oplysninger fra samtlige sagsbehandlere, der på nuværende tidspunkt arbejder med dødsbobehandling, om deres erindring om sager, hvor der er sket tilsidesættelse af værdiansættelser, der lå inden for 15 %'s-reglen. SKAT har på grundlag heraf identificeret 16 sager, hvor SKAT har tilsidesat værdiansættelser, der lå inden for 15 %'s-reglen. Sagerne omfatter boer, hvor dødsfaldet er sket fra december 2005 til januar

2014. Af disse 16 sager har SKAT i tre tilfælde foretaget en ændring af værdiansættelsen begrundet i skæveling. I de øvrige 13 sager er ændringen anført som begrundet i indhentelse af sagkyndig vurdering, i ejendommens salg, i boets udbud af ejendommen til salg, i gældsforhold og i ændringer på ejendommen.

#### *Supplerende retsgrundlag*

Som anført i landsrettens kendelse fremgår det af indledningen til værdiansættelsescirkulæret fra 1982, at det afløser de vejledende retningslinjer for værdiansættelserne af aktiver og passiver optaget i Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 fra april 1976. I slutningen af denne meddelelse er under overskriften »passiver« medtaget følgende:

#### **2136**

»Det foran under aktiver og passiver anførte er at betragte som vejledende i forbindelse med efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.«

Som ligeledes anført i landsrettens kendelse fremgår det af forarbejderne til § 12 i boafgiftsloven fra 1995 bl.a., at principperne i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 og den praksis, der er etableret på området, fortsat vil være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.

Skattedepartementet har i afgørelse af 24. september 1984 (TfS 1984, 418) besvaret spørgsmål vedrørende værdiansættelsescirkulæret således:

»1) Kan skatte- og afgiftsmyndighederne anvende bestemmelserne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, jf. cirkulærets pkt. 12, og lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den foreliggende kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, afsnit 2, men skatte- og afgiftsmyndighederne finder, at kontantejendomsværdien er væsentlig forkert.

...

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes oplyst, hvornår skatte- og afgiftsmyndighederne kan anvende retten til at lade et aktiv (en ejendom) vurdere af personer udmeldt af skifteretten, jf. kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, lov om afgift af arv og gave §§ 17-19 og cirkulærets pkt. 12.

...

Ad spørgsmål 1 ... og tillægsspørgsmålet:

Der er ved udfærdigelsen af det nævnte cirkulære bevidst foretaget en indskrænkning i den adgang, som skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, har til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Man har for at gøre reglerne om værdiansættelse af faste ejendomme lettere at praktisere både for boet eller parterne i en gaveoverdragelse og for skatte- og afgiftsmyndighederne valgt at anvende den relevante kontantejendomsværdi (jf. herom ad spørgsmål 3) direkte ved efterprøvelse af værdiansættelsen. Det bemærkes herved, at kontantejendomsværdien antages at være udtryk for ejendommens værdi i handel og vandel ved kontant betaling på det for vurderingen afgørende tidspunkt (vurderingsterminen), jf. vurderingslovens § 6, jf. § 10 og § 6 A.

Da det offentlige må anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at den af vurderingsmyndighederne fastsatte kontantejendomsværdi eventuelt er for lav, finder skattedepartementet, at skatte- og afgiftsmyndighederne må være afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter reglerne i cirkulærets punkt 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit.

Spørgsmål 1 må derfor besvares benægtende.



...  
 Når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under den relevante kontantejendomsværdi, jf. pkt. 6, 3. afsnit, eller hvor der i øvrigt er sket ændringer i ejendommens faktiske eller retlige status, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. pkt. 8, kan skatte- og afgiftsmyndighederne lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten.«

Af Skattedepartementets besvarelse fremgår endvidere:

»...

Som anført ad spørgsmål 1), finder skattedepartementet ikke, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi. Dette må gælde, uanset om udlægsmodtageren/gavemodtageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontantpris, der er væsentlig højere end værdiansættelsen. Det bemærkes i den forbindelse, at da udlægsmodtageren/gavemodtageren skal anvende udlægsværdien som anskaffelsessum ved det senere salg, jf. § 14, stk. 2, i lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, vil fortjenesten som følge af den »lave« anskaffelsessum typisk blive beskattet ved udlægsmodtagerens/gavemodtagerens salg af ejendommen kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen.

...  
 Har udlægsmodtageren derimod videregælt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.«

I Skattedepartementets afgørelse af 3. december 1984 (TfS 1984, 546) besvarede Skattedepartementet følgende spørgsmål:

»1) Kan boet forlange, at skatte- og afgiftsmyndighederne ved arveafgiftsberegningen lægger værdiansættelser til grund, der omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end de relevante kontantejendomsværdier, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, selv om ejendommen er udlagt til arvingerne med de højere vurderinger som udlægsværdi.«

Skattedepartementets svar er sålydende:

»Ad spørgsmål 1...:

Udgangspunktet ved arve- eller gaveoverdragelse af fast ejendom er, at ejendommens værdi skal ansættes til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jf. lov om afgift af arv

### 2137

og gave §§ 17-19 og kildeskattelovens § 16. I cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning fastholdes dette udgangspunkt, jf. cirkulærets pkt. 4. Bestemmelserne i cirkulærets pkt. 6, der fastsætter retningslinier for, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere boets/parternes værdiansættelse, bygger af praktiske grunde på en forudsætning om, at værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, omregnet til kontantværdi, normalt vil ligge inden for et interval, der afgrænse[s] som den relevante kontantejendomsværdi +/- 15 pct. Når det imidlertid ved en vurdering i medfør af skiftelovens § 48 er konstateret, at denne forudsætning ikke holder, må skatte- og afgiftsmyndighederne efter skattedepartementets opfattelse være berettigede til at ændre værdiansættelsen til den af vurderingsmændene udfundne værdi, hvis en anden værdi er anvendt i boopgørelsen.

Spørgsmål 1 må således besvares benægtende.

...«

Skatteministeren besvarede den 30. april 1990 (TfS 1990, 196) spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg vedrørende anvendelse af 15 %-reglen i forbindelse med ejendomsoverdragelser således:

»Spørgsmål 1:

»I hvilke relationer i skattelovgivningen anvendes som udgangspunkt hovedreglen om godkendelse af prisfastsættelser inden for +/- 15 pct. af ejendomsværdien?«

Spørgsmål 2:

»Kan ministeren bekræfte, at +/- 15 pct.-reglen er ufravigelig i sager med værdiansættelse i overdragelser, hvori der indgår et indberettet gaveelement, hvoraf der betales gaveafgift?«

Svar:

Den såkaldte 15 pct.-regel indebærer, at skattemyndighederne normalt vil acceptere den aftalte overdragelsessum ved ejendomsoverdragelser mellem parter, som ikke kan antages at have modsatrettede interesser med hensyn til prisfastsættelsen, hvis overdragelsessummen omregnet til kontantværdi ikke afviger mere end 15 pct. fra den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantejendomsværdi.

15 pct.-reglen er begrundet i, at den offentlige vurdering og efterfølgende årsreguleringer bygger på gennemsnit og derfor er forbundet med en vis usikkerhed. Den overdragelsessum, der aftales mellem parterne i en ejendomsoverdragelse, må derfor inden for visse rammer kunne afvige fra den seneste, årsregulerede kontantværdi, uden at overdragelsessummen nødvendigvis antages at afvige fra den pågældende ejendoms værdi i handel og vandel.

Skattemyndighederne anvender i praksis 15 pct.-reglen først og fremmest ved ejendomsoverdragelser mellem en aktionær og dennes selskab samt ved overdragelser, der sker ved arv eller gave. Herudover kan reglen også finde anvendelse i ansættelsesforhold, dvs. hvor overdragelsen sker mellem en ansat og dennes arbejdsgiver. Der er imidlertid ingen fast afgrænsning af reglens anvendelsesområde, hvilket bl.a. hænger sammen med, at reglen kun er vejledende for skattemyndighederne. Den kan normalt fraviges, hvor det klart ville føre til et urimeligt resultat at anvende reglen.

For så vidt angår overdragelser ved gave, der udløser gaveafgift, fremgår 15 pct.-reglen af punkt 6 i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 (værdiansættelsescirkulæret).

Heri anføres, at hvis en ejendom overdrages til en kontantværdi, der er højst 15 pct. højere eller lavere end den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantværdi, skal denne værdi lægges til grund ved beregningen af afgift. Efter praksis gælder det også, selv om den seneste vurdering må antages at være fejlbehæftet, jf. min besvarelse af spørgsmål 3.

Selv om 15 pct.-reglen i relation til overdragelser, der sker ved arv eller gave, således har fået sin mest bastante form, er den dog ikke ufravigelig. Har den pågældende ejendom siden den seneste vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer, f.eks. i form af om- eller tilbygning, finder reglen således ikke anvendelse.

Spørgsmål 3:

»Der ønskes en gennemgang af den gældende praksis i forhold til indholdet af § 1, stk. 2 og stk. 3 a, og det grundlag denne praksis hviler på.«

Svar:

...

Skattemyndighederne sammenholder ... den aftalte overdragelsessum med den seneste, årsregulerede kontantejendomsværdi, der formentlig ofte vil være et mere korrekt udtryk for den aktuelle handelsværdi end en ældre vurdering. Som udgangspunkt accepteres den aftalte overdragelsessum, hvis den ikke afviger mere end 15 pct. fra den årsregulerede kontantværdi. Myndighederne er imidlertid ikke generelt bundet af denne

retningslinje, hvis den årsregulerede kontantværdi må antages at være fejlbehæftet, eller der af andre årsager er grund til at antage, at den pågældende ejendoms handelsværdi afviger herfra.

Hvis den årsregulerede kontantværdi er for lav som følge af en fejlbehæftet vurdering, og den aftalte overdragelsessum ikke afviger mere end 15 pct. fra kontantværdien, er skattemyndighederne dog efter gældende praksis afskåret fra at ændre værdiansættelsen i tilfælde, hvor overdragelsen sker ved arv eller gave. Begrundelsen herfor er, at det offentlige i disse tilfælde antages at være nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering.«

**2138**

### ***Højesterets begrundelse og resultat***

Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, ansættes aktiver og passiver i dødsboer til deres handelsværdi. Skattemyndighederne kan efter § 12, stk. 2, ændre boets værdiansættelse eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis værdiansættelsen ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og myndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien.

For så vidt angår fast ejendom bestemmer punkt 6, 2. afsnit, i værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning), at en værdiansættelse skal lægges til grund ved beregning af arve- og gaveafgiften, hvis boets eller parternes ansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den kontante ejendomsværdi. Det fremgår af cirkulærets pkt. 48, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

Højesteret finder, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, efter sammenhængen med pkt. 48 og på baggrund af Skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3. december 1984, skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven indebærer, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Højesteret bemærker, at det af de grunde, landsretten har anført, ikke er godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Af de grunde, som skifteretten har anført, finder Højesteret, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skal imødekommes.

Med denne begrundelse stadfæster Højesteret landsrettens kendelse.

Efter sagens karakter og videregående betydning skal ingen af parterne betale sagsomkostninger til den anden part for Højesteret.

### **Thi bestemmes**

*Landsrettens kendelse stadfæstes.*

*Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part for Højesteret.*