

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

**Værdiansættelse i dødsbo - genoptagelse af dødsboet - Højesterets kendelser af 12/9 2017, sag 38/2017 og sag 99/2017. ©**

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Højesterets har den 12/9 2017 afsagt to kendelser, der begge vidner om en streng fortolkning af betingelserne i dødsboskiftelovens 103, stk. 1 for genoptagelse af et dødsbo. Hverken et ønske om en ændret værdiansættelse af konkrete aktiver eller et ønske om få medtaget åbenbare boudgifter, der ved en fejl ikke var medregnet i boopgørelsen, fandtes at give grundlag for genoptagelse.*

Værdiansættelsen af givne aktiver i boopgørelsen er et forhold, der kan have væsentlig betydning såvel for arvedelingen som for de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser for boet, herunder for spørgsmålene om, hvorvidt boet er skattepligtigt og i givet fald størrelsen af boets skattetilsvær opstået i tilknytning til udlægsværdier.

Et klassisk eksempel på en situation, hvor værdiansættelsen i praksis har vist sig problematisk og i en del tilfælde har givet anledning til et ønske om genoptagelse, var værdiansættelsen af fast ejendom i årene efter finanskrisen. Der fremkom her sager, hvor boets faste ejendomme viste sig ikke at kunne sælges indenfor tidsterminerne for bobehandlingen, hvor et arveudlæg derfor var nødvendigt, og hvor arvingerne efterfølgende måtte indse, at selv en måske meget behersket udlægsværdi ikke kunne opnås ved et senere salg med de heraf følgende konsekvenser, herunder at et tidligere ansat skatte- og afgiftstilsvær var for højt.

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

## Retsgrundlag

Efter dødsboskiftelovens § 103, stk. 1 kan skifteretten **genoptage et bo** eller omgøre en beslutning eller kendelse, når det findes påkrævet, navnlig fordi:

- 1) der er fremkommet yderligere aktiver eller passiver,
- 2) arven er fordelt forkert eller udlodningen er foretaget forkert,
- 3) der er begået væsentlige fejl i forbindelse med boets behandling,
- 4) boafgiften eller tillægsboafgiften er beregnet forkert og en arving eller legatar anmoder derom,
- 5) boet skal udleveres til anden behandlingsmåde eller
- 6) der i øvrigt foreligger nye oplysninger af væsentlig betydning for boets behandling eller for tredjemands retsstilling.

Af de særlige bemærkninger i forslaget til dødsboskiftelovens § 103 fremgår bl.a., at:

*”En udtømmende angivelse af de situationer, hvor omgørelse og genoptagelse skal kunne finde sted, er ikke mulig. Bestemmelsen er på den baggrund opbygget efter en tilsvarende skabelon som retsplejelovens § 504, således at der angives en række typetilfælde, som i retspraksis har ført til omgørelse eller genoptagelse. I øvrigt overlades det til den fremtidige retsanvendelse at fastlægge i enkelttilfælde, hvornår omgørelse og genoptagelse mere præcist skal tillades efter de nye systemer i forslaget.*

...

*Ved kravet om, at omgørelse og genoptagelse kun kan finde sted, når det findes påkrævet, er anvendt et kriterium svarende til retsplejelovens.*

...

*Efter bestemmelsens nr. 1 kan omgørelse eller genoptagelse finde sted, når der er fremkommet yderligere aktiver eller passiver.*

*Efter bestemmelsens nr. 2 kan omgørelse eller genoptagelse finde sted, når arven er fordelt forkert, eller når udlodningen er foretaget forkert.*

...

*Efter bestemmelsens nr. 3 kan omgørelse eller genoptagelse finde sted, når der er begået væsentlige fejl i forbindelse med boets behandling. Bestemmelsen har særlig betydning for omgørelse, idet genoptagelse normalt vil blive afvist, når fejlen ikke*

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

*har givet sig udslag i, at arven er fordelt forkert, eller udlodningen er foretaget forkert.*

*Bestemmelsen i nr. 4 er ny og har nær sammenhæng med forslagets § 80, hvorefter skifterettens afgørelse om bo- og tillægsboafgift gøres judiciel. Når klagefristen i § 80, stk. 3 er udløbet, uden at klage er indgivet, eller når skifteretten har truffet endelig afgørelse i en klagesag, og skifterettens endelige afgørelse ikke er påkæret, er afgiftsberegningen endelig, og eventuel inddrivelse kan finde sted.*

*Kan arvinger eller legatarer imidlertid dokumentere, at de har betalt for meget i boafgifter, findes de at burde have adgang til tilbagebetaling.*

...

*Efter bestemmelsens nr. 6 kan genoptagelse eller omgørelse endeligt ske, når der i øvrigt foreligger nye oplysninger af væsentlig betydning for boets behandling eller for tredjemands retsstilling. Om eksempler fra retspraksis henvises til betænkningens s. 313...”*

Det bemærkes, at begrebet ”omgørelse” i dødsboskiftelovens § 103 drejer sig om omgørelse af en beslutning eller kendelse, og således har et andet indhold end skattemæssig omgørelse.

## **Retspraksis**

Spørgsmålet om, hvorvidt et ønske om en *ændret værdiansættelse* af et givet aktiv giver grundlag for genoptagelse af et dødsbo efter dødsboskiftelovens § 103 med henblik på ændring af værdiansættelsen, har nu en del gange været forelagt for landsretterne i relation til fast ejendom. Genoptagelse er som udgangspunkt blevet afvist, jf. således T:FA 1999.152/1 ØL, T:FA 2000.134/2 VL, UfR 2002.873 VL, UfR 2003.1145 ØL, UfR 2010.1811 ØL, T:FA 2013.673 ØL og T:FA 2016.228 VL. Se tillige T:FA 2007, 519 VL og T:FA 2010.570 ØL.

I enkelte tilfælde er genoptagelse dog blevet tilladt, se UfR 2015.1843 ØL og T:FA 2012.138/2 ØL, og se tillige T:FA 2005.389 ØL.

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

### Højesterets kendelser af 12/9 2017 i sagerne 38/2017 og 99/2017

Spørgsmålet har nu været forelagt for Højesteret, der ved to kendelser af 12/9 2017 har afvist genoptagelse af et dødsbo med henblik på ændring af boets værdiansættelse.

I de pågældende sager havde skatteyderne anført flere forskellige synspunkter til støtte for genoptagelse af dødsboet, herunder at værdiansættelsen var forkert, og at vedkommende skifteret ikke havde opfyldt sin vejledningsforpligtelse. Nedenfor omtales kun spørgsmålet om genoptagelse med henblik på ændring af boets værdiansættelse.

Sag 38/2017 drejede sig om en ugift, barnløs arvelader, der havde testet arv til to nevøer samt en afdød nieces to børn. Boet blev udlagt til privat skifte og i maj 2016 modtog skifteretten fra boets kontaktperson, den ene nevø, en åbningsstatus, der samtidig angav at være endelig boopgørelse med dødsdagen, 28/1 2016, som skæringsdag. Nettoaktiverne i boet, der var opgjort til 666.270,50 kr., omfattede ifølge boopgørelsen bl.a. et pantebrev, der var optaget til 505.000 kr. i boopgørelsen, svarende til pantebrevets pålydende værdi. Den 19/7 2016 opkrævede skifteretten boafgift på i alt 210.405 kr.

Sagen drejede sig om værdiansættelsen af ovennævnte pantebrev.

Pantebrevet skulle ifølge afdødes testamente tilfalde den ene nevø, der således var hovedarving i boet, og samtidig kontaktperson for boet i forhold til skifteretten, jf. tillige ovenfor, medens den resterende arv skulle fordeles mellem den anden nevø samt nieces to børn efter en nærmere angiven fordelingsnøgle.

Pantebrevet var udstedt med sikkerhed i afdødes tidligere ejendom, som nevøen (hovedarvingen) havde købt af afdøde i forsommeren 2007 for 535.000 kr. og fortsat var ejer af. Pantebrevet havde prioritet efter dels et lån til Nykredit på 636.000 kr. lyst 14/8 2007 og dels et ejerpantebrev til Sparekassen Kronjylland på 100.000 kr., lyst 18/3 2013. Der var ikke betalt ydelser på pantebrevet.

Ejendommen var ved den offentlige vurdering pr. 1/10 2015 ansat til 520.000 kr. og blev ved en mæglervurdering i august 2016 vurderet til 525.000 kr.

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

Med en anslået værdi af ejendommen på 525.000 kr. og foranstående prioriteter, der oversteg dette beløb, var der i realiteten tale om, hvad der svarende til en simpel fordring på 505.000 kr. uden pantsikkerhed.

Som det fremgår, indtrådte ved arveudlægget konfusion (udlæg til debitor af en fordring mod samme debitor). Efter UfR 1980.118 H skal et pantebrev også under disse omstændigheder ansættes til kursværdi.

Kort tid efter, den 15/8 2016, anmodede arvingernes advokat Skifteretten om at genoptage boet med henvisning bl.a. til, at det var en fejl, at arvingerne som aktiv i boopgørelsen havde angivet pantebrevets pålydende i stedet for kursværdien, og at pantebrevets kursværdi var væsentligt lavere.

Skifteretten og siden Vestre Landsret og nu Højesteret afviste imidlertid at genoptage dødsboet. Som begrundelse anførte Højesteret, at:

*”Sagen angår herefter, om boet efter E skal genoptages med henblik på ændring af værdiansættelsen af pantebrevet på 505.000 kr. og dermed nedsættelse af boafgiften.*

*Efter dødsboskiftelovens § 103 kan skifteretten, når det findes påkrævet, genoptage et bo, bl.a. hvis der er begået væsentlige fejl i forbindelse med boets behandling, eller hvis boafgiften er beregnet forkert.*

*Det fremgår af § 12, stk. 1, 1. pkt., i boafgiftsloven, at aktiver og passiver i dødsboer ansættes til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag. I bemærkningerne til § 12 er det anført bl.a., at boet selv skal foretage værdiansættelsen, og at denne er bindende for boet og arvingerne, jf. Folketingstidende 1994-95, Tillæg A, lovforslag nr. L 254, s. 3852. Af den skriftlige vejledning om udfyldelse af åbningsstatus fremgår bl.a., at alle aktiver skal angives til handelsværdien, og at handelsværdien er den pris, som arvingerne forventer at få for aktiverne, hvis de sælges.*

*Højesteret finder efter det anførte, at arvingerne som udgangspunkt ikke kan kræve genoptagelse af et bo efter dødsboskiftelovens § 103 med henblik på ændring af en værdiansættelse, som boet selv har foretaget.*

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

*Højesteret finder, at der i den foreliggende sag ikke er grundlag for at fravige dette udgangspunkt, og lægger herved navnlig vægt på, at boets kontaktperson, A [hovedarvingen], der er debitor i henhold til pantebrevet og ejer af den pantsatte ejendom, måtte vide, om pantebrevets handelsværdi var mindre end den pålydende værdi...”*

**Sag 99/2017** forekommer ikke mere opløftende set fra en arvings synspunkt. I denne sag havde en advokat ved en mail af 17/11 2016 på vegne af en privatskiftende arving efter en i juli 2016 afdød person fremsendt en åbningsstatus med tilhørende bilag til skifteretten og SKAT. I åbningsstatus var ved afkrydsning angivet, at opgørelsen var en endelig boopgørelse med dødsdagen som skæringsdag.

I åbningsstatus var den samlede værdi af fast ejendom ansat til 1,85 mio. kr., fordelt med 1,4 mio. kr. på en helårsbolig, svarende til den offentlige vurdering, og 450.000 kr. på et sommerhus, hvis værdi var reduceret i forhold til den offentlige vurdering på 660.000 kr.

Skat godkendte værdiansættelserne i boopgørelsen den 22/12 2016 og Skifteretten beregnede herefter boafgift med 266.438 kr.

2/1 2017 anførte advokaten i et brev til skifteretten, at angivelsen af åbningsstatus som endelig boopgørelse ved afkrydsning var en fejl, og da af den simple grund, at boets faste ejendomme ikke var afhændet, hvilket slutopgørelsen afventede. Sidenhen i klageforløbet, jf. nedenfor, gjorde advokaten bl.a. videre opmærksom på, at helårsboligen var solgt til et lavere beløb end angivet i åbningsstatus, at det ikke var lykkedes at sælge sommerhuset, samt at der i åbningsstatus ikke var medtaget udgifter til bl.a. boets behandling, ejendomsmægler, ejendomsskatter m.v. Boafgiften var følgelig beregnet med et for højt beløb.

Skifteretten fastholdte, at der var indgivet endelig boopgørelse ved afkrydsning, og fastholdte derfor afgiftsberegningen, og afviste samtidig at genoptage dødsboet. Denne afgørelse blev siden fastholdt af landsretten og nu af Højesteret.

Om sagens problemstilling anførte Højesteret, at:

---

*Bodil Christiansen  
Advokat (L)*

*Tommy V. Christiansen  
Advokat (H), cand. merc. (R)*

*Tlf. 70 150 800  
Mob. 40 100 800*

*tommy@v.dk  
www.v.dk*

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

”...

*Sagen angår herefter, om boet efter B skal genoptages med henblik på, at angivelsen i åbningsstatus om tillige at være en endelig boopgørelse med skæringsdag på dødsdagen kan omgøres, således at der kan indgives en ny endelig boopgørelse med en ændret ansættelse af værdien af de aktiver og passiver, der indgår i grundlaget for beregningen af boafgiften.*

...”

Efter en angivelse af i det væsentligste samme indledende bemærkninger som ovenfor refereret i sag 38/99 anførte Højesteret i præmisserne vedrørende den konkrete sag videre, at:

”...

*Højesteret finder efter det anførte, at arvingerne som udgangspunkt ikke kan kræve genoptagelse af et bo efter dødsboskiftelovens § 103 med henblik på at omgøre angivelsen af, at opgørelsen samtidig er en endelig boopgørelse med skæringsdag på dødsdagen.*

*Højesteret finder, at der i den foreliggende sag ikke er oplyst sådanne omstændigheder, at der er grundlag for at fravige dette udgangspunkt og lægger herved bl.a. vægt på, at der er tale om en fejl fra advokatkontorets side...”*

## Kommentar

Der er med disse to kendelser fra Højesteret lagt an til en endog meget restriktiv fortolkning af dødsboskiftelovens § 103 i henseende til adgang til genoptagelse med henblik på en ændring af en værdiansættelse.

I den første sag, sag **38/2017**, var spørgsmålet om den faktiske værdiansættelse ikke fremme i sagen, hvilket må antages at skulle forstås således, at det var uden betydning for sagens afgørelse, hvorvidt pantebrevets kursværdi rent faktisk var lavere end kurs pari.

Det fremgår ikke klart af kendelsen, hvorvidt angivelsen af pantebrevet i boopgørelsen til den nominelle værdi beroede på en retsvildfarelse, således at forstå, at debitorarvingen troede, at pantebrevet skulle angives til pålydende værdi, eller om ønsket om genop-

Offentliggjort d. 3. oktober 2017

tagelse var begrundet i en ændret vurdering af pantebrevets kursværdi. Det fremgår således blot af sagsreferatet, at arvingerne gjorde gældende, at angivelsen af pantebrevets pålydende værdi var ”en fejl”. For så vidt der er tale om en retsvildfarelse, er Højesterets præmisser om, at debitorarvingen ”.. måtte vide, om pantebrevets handelsværdi var mindre end den pålydende værdi.”, i realiteten en lidt skæv præmis.

Særligt kan der for så vidt angår sagen **99/2017** være anledning til at bemærke, at hvad der vel bedst kan karakteriseres som notoriske rådgiverfejl, herunder beklagelige fejl, ikke vil give grundlag for genoptagelse. I en sådan situation vil de berørte arvinger således være henvist til at søge tabet dækket ind af rådgiveren.

Betydningen af rådgiverfejl har været fremme i forskellige sagstyper. I nærværende sammenhæng kan særligt peges på nogle straffesager, der i 1980’erne blev rejst mod emigranter, der efter emigrationen havde oppebåret indtægter fra Danmark, men som efter rådgivers anvisninger ikke var selvangivet i Danmark. Her fandt Højesteret, at den omstændighed, at der var modtaget rådgivning vedrørende dette forhold, var en formildende omstændighed.

Videre kan nævnes Højesterets dom ref. i SKM2016.165.HR, omtalt i UK 2016/18, hvor Højesteret fandt, at en klar revisorfejl – i form af opgørelse af et selskabs skattepligtige indkomst efter selskabsskatteloven fremfor efter tonnageskatteloven efter virksomhedsomdannelse – ikke kunne anses for bindende for selskabet. Et ønske om ændring af selskabets skatteansættelse til beskatning efter tonnageskatteloven var derfor et spørgsmål om berigtigelse af revisors fejl, og ikke et spørgsmål om omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Da ansættelsen af selskabets indkomst for 2009 herefter hvilede på forkerte oplysninger om selskabets valg af skatteordning, havde selskabet krav på genoptagelse med henblik på berigtigelse af fejlen.

— o —