

Offentliggjort d. 22. september 2009

Afvisning af bindende svar – værdiansættelse i dødsbo – SKM2009.534.LSR ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 29/6 2009, at SKAT ikke kan afgive bindende svar om værdiansættelse af aktiver i et dødsbo.

Forud for reformen af dødsboskiftelovgivningen i 1996 opererede lovgivningen med et flerstrengt værdiansættelsessystem. Der ville følgelig i et dødsbo kunne foreligge den situation, at ét og samme aktiv eller passiv blev ansat til forskellige værdier efter henholdsvis det skifteafgiftsmæssige værdiansættelsessystem, det skifteretlige vurderingsystem og det skatte- og afgiftsmæssige værdiansættelsessystem. Vurderingsgrundlaget kunne udmærket være forskelligt, idet cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning var gældende i skatte- og afgiftsmæssig henseende, medens den skifteretlige vurdering udelukkende knyttede sig til en konkret handelsværdi.

I tilknytning til dødsboskiftereformen fra 1996 blev der gennemført et énstrengt system for værdiansættelse af dødsboers aktiver og passiver. Reglerne herom er fastsat i boafgiftslovens § 12.

Den værdiansættelse, der fremkommer efter reglerne i boafgiftslovens § 12, lægges således til grund såvel ved arvedelingen som i skatte- og afgiftsmæssig henseende.

Af boafgiftslovens § 12, stk. 2, 1. pkt. fremgår om værdiansættelsen i dødsboer, at hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og skattemyndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på skæringsdagen henholdsvis

Offentliggjort d. 22. september 2009

tidspunktet for en a-conto-udlodning, kan skattemyndighederne ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter dødsboskiftelovens § 93.

Af § 12, stk. 2, 2. – 4. pkt. fremgår videre, at hvis skattemyndighederne vil ændre ansættelsen uden sagkyndig vurdering, skal myndighederne give boet og skifteretten meddelelse om ændringen inden 3 måneder efter boopgørelsens modtagelse. Ønsker skattemyndighederne sagkyndig vurdering, skal myndighederne inden samme frist rette henvendelse til skifteretten herom. Hvis skattemyndighederne 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 dødsboskiftelovens § 93.

Begærer skattemyndighederne eller boet foretaget en sagkyndig vurdering, træffer Skifteretten afgørelse herom og udmelder en sagkyndig til at foretage vurderingen. Denne vurdering lægges herefter som udgangspunkt til grund ved arvedelingen og ved opgørelsen af boets skatte- og afgiftstilsvar.

Med det nye værdiansættelsessystem blev Skifterettens afgørelser gjort judicielle. Det indebærer, at der ikke kan klages over en værdiansættelse efter skattestyrelseslovens regler. Til sammenligning kan bemærkes, at skattestyrelseslovens klageregler fortsat gælder for klager vedrørende ændrede værdiansættelser i forbindelse med gaveafgiftsberegninger.

Med udformningen af § 12, stk. 2 er efterprøvelsen og dermed *initiativet* til at korrigere en værdiansættelse af et dødsbos aktiver imidlertid placeret hos skattemyndighederne, der kan ændre skatteansættelsen såvel på grundlag af en sagkyndig vurdering som *uden* en forudgående, sagkyndig vurdering.

Trods det forhold, at der er skattemyndighederne, der måtte have initieret en ændret værdiansættelse, er det skatteforvaltningsretlige rekursystem sat ud af kraft. Det gælder følgelig også cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

Offentliggjort d. 22. september 2009

Der kan peges på mange eksempler, hvor boet kan have en legitim interesse i at have kendskab til værdiansættelsen af et aktiv eller et passiv forud for afslutningen af dødsboet. Dette gælder selvsagt ikke blot i forhold til arvedelingen, men tillige i forhold til de skatter og afgifter, der udløses i forbindelse med et arveudlæg, og som i sagens natur i sig selv påvirker bomassen og dermed arvedelingen.

Efter SKAT's hidtidige praksis på området har det imidlertid ikke muligt for dødsboet at indhente et bindende svar vedrørende værdiansættelsen af boets aktiver og passiver. Af Procesvejledningen afsn. C.1.2.3.1. fremgår således, at *"Da beregning og opkrævning af boafgift (afgift ved arv) foretages af skifteretterne, kan der ikke gives bindende svar på spørgsmål om boafgift. Der kan således heller ikke gives bindende svar på spørgsmål om værdiansættelse af et aktiv i et dødsbo, hvis værdiansættelsen skal anvendes til skifteretternes beregning og opkrævning af boafgift."*

Med Landsskatterettens kendelse af 29/6 2009 har Landsskatteretten tiltrådt denne retsstilling. Landsskatteretten fastslog således, at et dødsbo er afskåret fra at indhente et bindende svar efter skatteforvaltningslovens kap. 8 om værdiansættelsen af boets aktiver.

I den konkrete sag havde et dødsbo anmodet om et bindende svar på værdiansættelsen af anparter i et moderselskab ved arveudlæg til den ene af afdødes to arvinger. Der var herunder særligt forespurgt til værdiansættelsen af en forretningsejendom ejet af det ene af moderselskabets tre datterselskaber, idet ejendommen ved den senest foreliggende offentlige vurdering pr. 1/10 2006 var ansat til 38 mio. kr., men ifølge to valuarvurderinger fra foråret 2008 alene havde en handelsværdi på 28 mio. kr.

SKAT afviste anmodningen om bindende svar med henvisning til bl.a. til Procesvejledningen, afsn. C.1.2.3.1.

Denne afgørelse blev siden tiltrådt af Landsskatteretten ved kendelsen af 29/6 2009.

Det var således Landsskatterettens opfattelse, at kompetencen til at afgøre spørgsmål om værdiansættelser og udmelde sagkyndige vurderingsmænd til vurdering af et dødsbos

Offentliggjort d. 22. september 2009

aktiver ligger hos skifteretterne. Videre anførte Landsskatteretten, at SKAT alene har kompetence til at efterprøve boets værdiansættelser, og at en eventuel tvist herom skal afgøres i domstolsregi. Efter Landsskatterettens opfattelse kan SKAT derfor heller ikke afgive bindende svar om, hvilken værdiansættelse af ejendommen dødsboet skal anvende.

Man kan rejse spørgsmålet, om den omstændighed, at SKAT tilkendegiver sin opfattelse vedrørende værdiansættelsen af et givet aktiv ved et bindende svar - alt med henblik på at undgå en fremtidig tvist – strider mod reglerne om judiciel behandling af senere tvister om en sådan værdiansættelse.

Under alle omstændigheder vil det være ønskeligt, om der åbnes mulighed for, at dødsboer kan anmode om en forudgående tilkendegivelse fra SKAT vedrørende konkrete værdiansættelser af dødsboets aktiver. Dødsboets behov herfor afviger næppe på afgørende måde fra andre fysiske og juridiske personers behov for et bindende svar om konkrete værdiansættelser – snarere tværtimod.

Boets alternativ til at indhente et bindende svar om værdiansættelsen af et konkret aktiv eller passiv er at indhente en sagkyndig vurdering eller eventuelt støtte sig til en tidligere indhentet vurdering.

Et af de forhold, der fremover kan tænkes at give anledning til tvister, er imidlertid netop spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en sagkyndig vurdering, og navnlig hvad der er konsekvenserne af, at der foreligger en vurdering eller ej.

Afgørelsen af, *hvorvidt* der foreligger en *sagkyndig vurdering*, er henlagt til Skifteretten. Forarbejderne til § 12, stk. 2 indeholder ingen afklarende bemærkninger vedrørende dette spørgsmål. I forarbejderne til dødsboskiftelovens § 93 er der lagt an til en rimelig snæver afgrænsning af, hvad der kan anses som en sagkyndig vurdering. Det anføres således her, at det i overensstemmelse med den praksis, som gælder i forbindelse med udmeldelse af retligt syn og skøn, er lagt til grund, at der foreligger en sagkyndig vurdering, når vurderingen er foretaget af en person, der i kraft af sin uddannelse, beskæftigelse eller på anden lignende måde har erhvervet sig en særlig indsigt, der gør den på-

Offentliggjort d. 22. september 2009

gældende tilstrækkeligt kvalificeret til at foretage værdiansættelsen. Videre anføres a.s., at der derfor som udgangspunkt vil være tale om en sagkyndig vurdering, hvis vurderingen er foretaget af en person, der er foreslået af en brancheorganisation eller af en tilsvarende sammenslutning.”

Foreligger der *ikke en sagkyndig vurdering*, kan skattemyndighederne reagere som angivet i boafgiftslovens § 12, stk. 2, dvs. enten begære en vurdering efter dødsboskiftelovens § 93 eller – som det kendes fra den almindelige skatteproces – selv foretage et skøn over værdien, men da med adgang for boet til at kræve en § 93-vurdering.

Uanset hvilken vej skattemyndighederne vælger at gå, er værdiansættelsen og efterprøvelsen af denne med de foreliggende præmisser for Landsskatterettens kendelse af 29/6 2009, flyttet fra det skatteadministrative klagesystem til domstolssystemet. Da Skifteretten i sagens natur ikke er bundet af cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, herunder +/- 15 pct.'s reglen, synes dette cirkulære dermed at være sat ud af kraft - med mindre det kan lægges til grund, at skattemyndighederne er bundet af cirkulæret ved udøvelsen af SKAT's "kompetence til at efterprøve boets værdiansættelser".

Foreligger der en *sagkyndig vurdering* i boafgiftslovens § 12's forstand, følger af motiverne til boafgiftslovens § 12, stk. 2, at skattemyndighederne "... ikke længere skal kunne ændre resultatet af en sagkyndig vurdering". SKAT's korrektionsadgang er med andre ord i disse tilfælde sat ud af kraft.

Noget andet er, at SKAT efter det for mig oplyste, med henvisning til bl.a. TfS 1998, 766 ØLK, omtalt i JUS 1998/46, antager, at også boet er bundet af en sagkyndig vurdering, som måtte være indhentet vedrørende boets aktiver eller passiver.

SKAT's synspunkt ligger her på linie med Retssikkerhedsudvalgets tilkendegivelse i udvalgets redegørelse fra 1994, hvor det anføres, at "*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.s-reglen.*"

Offentliggjort d. 22. september 2009

Det er dog tvivlsomt, om dette synspunkt er holdbart efter navnlig Landsskatterettens kendelse af 5/10 2007, omtalt i JUS 2008/19. Her antog Landsskatteretten, at en lejlighed ved overdragelse fra fader til datter kunne værdiansættes efter +/- 15 pct.'s reglen, uanset at faderen 14 dage i forvejen havde købt lejligheden ud af eget selskab til den dobbelte værdi på baggrund af en sagkyndig vurdering af lejligheden.

Sammenfattende savnes der en klarere stillingtagen til, hvorledes den nuværende boafgiftslovs § 12, stk. 2 forholder sig til motivudtalelserne til den oprindelige boafgiftslovs § 12, jf. lov nr. 426 af 14/6 1995, hvorefter ”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 er etableret på området, vil fortsat være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.”

— o —