

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Genoptagelse af gamle sager om +/- 15 pct.-reglen[©]

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

www.V.dk

Højesteret fastslog i en principiel afgørelse fra 2016, at +/- 15 pct.-reglen kan fraviges, hvis der foreligger ”særlige omstændigheder”.

Ved en principiel afgørelse fra 2021 tilkendegav Højesteret dernæst, at den generelle prisudvikling på ejendomsmarkedet ikke er en ”særlig omstændighed”, som udelukker anvendelsen af +/- 15 pct.-reglen.

Skattestyrelsen har nu udsendt en meddelelse om mulighederne for genoptagelse af ”gamle sager” om +/- 15 pct.-reglen i tilsvarende sager – dvs. sager, hvor Skattestyrelsen ved en familieoverdragelse eller et arveudlæg har afvist at anerkende parternes brug af +/- 15 pct.-reglen med henvisning til den generelle prisudvikling, f.eks. i form af prisstatistikker.

+/- 15 pct.-reglen har gennem nu fire årtier haft meget stor praktisk betydning for værdisættelsen og dermed for skatte- og afgiftstilsvaret ved familieoverdragelser og arveovergang af fast ejendom.

Reglen blev fastsat i et cirkulære udstedt af Skatteministeriet i 1982, og er formentlig et af de bedst kendt udtryk for en ”skatteadministrativ praksis”, dvs. en praksis, som skattemyndighederne følger, og som den enkelte borger derfor - som udgangspunkt - kan regne med vil blive lagt til grund ved beskatningen af ham.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Kort tid efter udstedelsen af cirkulæret i 1982 meddelte Skatteministeriet, at skattemyndighederne havde pligt til at følge +/- 15 pct.'-reglen, når bortset fra nogle få, nærmere beskrevne undtagelser.⁽¹⁾

+/- 15 pct.'-reglen blev født i en periode præget af krisetilstande, tårnhøje renter og et fungerende vurderingssystem. Næppe mange havde forestillet sig de avancer på fast ejendom, som sås årtier senere, dels i tiden op til finanskrisen og dels med en foreløbig kulmination under covid-19 krisen.

Reglen kom derfor under pres på forskellig måde.

For **overdragelser i familieforhold**, dvs. overdragelser i levende live og ofte med et gaveelement, traf den daværende Skatteminister i 2007 en klar beslutning om at fastholde +/- 15 pct.'-reglen.⁽²⁾ Denne beslutning stod siden uændret under skiftende regeringer. Der forelå med andre ord ikke en politisk vilje til at ændre den skattepraksis, som var blevet fastlagt i 1982. Med dette afsæt anerkendte Landsskatteretten i en lang årrække og meget konsekvent, at parterne i en familieoverdragelse havde krav på at anvende +/- 15 pct.'-reglen.

For **arveovergang**, hvor de processuelle regler er anderledes, anlagde skattemyndighederne en mere kritisk tilgangsvinkel. Denne proces kulminerede i 2016, hvor skattemyndighederne fik Højesterets ord for, at +/- 15 pct.'-reglen ikke gjaldt ved arveovergang, hvis der forelå "særlige omstændigheder".⁽³⁾ Og i sagen fra 2016 forelå der efter Højesterets opfattelse netop "særlige omstændigheder", som førte til, at dødsboet og arvingen i den pågældende sag ikke havde krav på at få anerkendt en værdiansættelse af to ejendomme efter +/- 15 pct.'-reglen.

¹⁾ Tfs 1984, 418 DEP

²⁾ Skatteministerens svar af 21. august 2007 på spørgsmål 325 fra Folketingets Skatteudvalg (alm. del).

³⁾ SKM2016.279.HR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Efter denne principielle afgørelse fra Højesteret om arveovergang, rejste sig selvsagt spørgsmålet om, hvorvidt der gjaldt en tilsvarende regel om ”særlige omstændigheder” for overdragelser i familieforhold.

Spørgsmålet blev næret af sager, hvor det stod klart for enhver, at Landsskatterettens hidtidige praksis om anvendelse af +/- 15 pct.’-reglen i familieoverdragelse ikke var holdbar. Særligt én sag, kendt som ”morfar-sagen”, anskueliggjorde, at Landsskatterettens praksis gav mulighed for en betydelig skattespekulation.⁽⁴⁾ Sagen drejede sig om en bedstefar, som købte en ejendom for 61,75 mio. kr., og tre måneder senere videresolgte ejendommen til børn og børnebørn efter +/- 15 pct.’-reglen for 32,3 mio. kr. Med en værdiansættelse efter +/- 15 pct.’-reglen blev det muligt for bedstefaderen at overdrage knap 30 mio. kr. afgiftsfrit til børn og børnebørn, samtidig med, at han fik et fiktivt skattefradrag på de knap 30 mio. kr. Sagen er nærmere omtalt i disse spalter den 17. november 2018 og den 11. december 2021.

Skatteministeriet indbragte denne og lignende sager for domstolene, som – i lighed med sagen fra 2016 – nåede frem til, at særlige omstændigheder i en konkret sag kan føre til, at parterne i en familieoverdragelse ikke kan anvende +/- 15 pct.’-reglen.⁽⁵⁾ Den tørre konstatering må vist være, at de få skatteyderes rovdrift på +/- 15 pct.’-reglen førte til, at praksis i dag er blevet væsentligt skærpet - alt til skade for de mange ordinære familieoverdragelser og arveudlæg, hvor +/- 15 pct.’-reglen har fungeret som en praktisk og ressourcebesparende regel om værdiansættelsen, såvel for parterne som skattemyndighederne.

Udgangspunktet er således nu, at +/- 15 pct.’-reglen kan anvendes, med mindre der foreligger ”særlige omstændigheder”.

Foreligger der en offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven, dvs. en vurdering efter den ”ny” vurderingslov, gælder der en +/- 20 pct.’-regel.

⁴⁾ SKM2018.551.LSR

⁵⁾ SKM2022.507.HR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Særlige omstændigheder

Der er sidenhen blevet udfoldet endog meget store kræfter på at få klarlagt, hvornår der kan anses at foreligge "særlige omstændigheder". Skatterådet fik i efteråret 2021 forelagt 18 sager med henblik på fastlægge en nærmere praksis for, hvornår der skal anses at foreligge "særlige omstændigheder".

Skattestyrelsen har siden da arbejdet med at udarbejde generelle retningslinjer for præcisering af, hvilke forhold, der må anses "særlige omstændigheder". Styrelsen offentliggjorde den 5. maj 2022 et udkast til sådanne generelle retningslinjer. Udkastet er nærmere omtalt i disse spalter den 14. maj 2022.

Generel prisudvikling er ikke en "særlig omstændighed"

I dette lange forløb om udredningen af, hvornår en skatteyder kan anvende +/- 15 pct.'-reglen, rejste et dødsbo spørgsmålet om, hvorvidt selve den omstændighed, at der var et efterslæb på den offentlige vurdering i forhold til den aktuelle værdi ved salg til en fremmed, var en "særlig omstændighed". Det drejede sig i den konkrete sag om en ejendom, som senest var blevet vurderet pr. 1. oktober 2010, og som var blevet arveudlagt til boets enearving i 2018.

Om denne problemstilling tilkendegav Højesteret i en konkret sag afgjort den 26. april 2021,⁽⁶⁾ at:

"Det forhold, at ejendomsvurderingen er blevet videreført uændret siden 2011/2012, kan i overensstemmelse med skattemyndighedernes tilkendegivelser ikke i sig selv udgøre en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %-s-reglen. At en udlejningsejendom som følge af generelle prisstigninger må antages at være steget i værdi i forhold til den seneste offentlige vurdering, kan således ikke i sig selv udgøre særlige omstændigheder, der kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering."

⁶⁾ SKM2021.267.HR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Med dette afsæt udtalte Højesteret herefter videre, at:

”Højesteret finder under hensyn hertil, at hverken de oplysninger, som Skattestyrelsen har fremlagt om priser på solgte udlejningsejendomme i samme geografiske område i den omhandlede periode, eller oplysningerne om beregnet afkastprocent for ejendommen beliggende ... 12, udgør sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %-reglen og dermed udmelding af sagkyndig vurdering. Både den fremlagte prisstatistik og den beregnede afkastprocent er reelt udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området – hvilket det offentlige som nævnt må bære risikoen for – og der er ikke oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende denne ejendom, som kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering.”

Da der i den pågældende sag ikke var oplyst andre forhold, som måtte anses som ”særlige omstændigheder”, forelå der således ikke grundlag for at anfægte dødsboets værdiansættelse efter +/- 15 pct.’-reglen. Afgørelsen er omtalt i disse spalter den 8. maj 2021.

Konsekvenser af Højesterets afgørelse

Kort tid efter Højesterets afgørelse af 26. april 2023 oplyste Skattestyrelsen i en meddelelse af 27. august 2021⁽⁷⁾, at Skattestyrelsen ville udsende et såkaldt styresignal om kendelsens betydning for dansk praksis, og at der i dette styresignal ville være **angivelser af relevante frister, krav til dokumentation mm.** Ligeledes oplyste Skattestyrelsen, at forældelsesfristen i forhold til krav på tilbagebetaling af gaveafgift var undergivet en 3-årig forældelse, og videre, at Skattestyrelsen ”accepterede”, at forældelsesfristen i forhold til gaveafgift var suspenderet fra og med Højesterets ovenfor omtalte afgørelse af 26. april 2021.

⁷⁾ SKM2021.442.SKTST

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Med henvisning til denne meddelelse har Skattestyrelsen den 29. august 2023 nu udsendt et styresignal⁽⁸⁾ om genoptagelse af andre sager som følge af højesteretsafgørelsen af 26. april 2021.

Retsstillingen efter Højesterets afgørelse

Af styresignalet fremgår indledningsvist, at styresignalet beskriver ”en ændring af praksis” som følge af Højesterets afgørelse af 26. april 2021.

Af styresignalet fremgår uddybende, at Højesterets afgørelse fra 2021 efter Skattestyrelsens opfattelse fastslår, at *hverken* en af Skattestyrelsen beregnet afkastgrad, som efter Skattestyrelsens opfattelse oversteg det normale, eller den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme kan anses som ”særlige omstændigheder”. På samme baggrund konstaterede Skattestyrelsen, at Højesteret havde set bort både fra prisstatistikker fremlagt af Skattestyrelsen og fra Skattestyrelsens beregning af afkastgraden, da disse reelt var udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området.

Herefter tilføjede Skattestyrelsen, at hvor der derimod er tale om, at en investerings- eller erhvervsejendom er værdiansat til **dagsværdien i et regnskab**, er dette efter Skattestyrelsens opfattelse ikke sammenligneligt med situationen i højesteretssagen fra 2021. Efter Skattestyrelsens opfattelse er der derfor ikke grundlag for genoptagelse i disse tilfælde. En regnskabsmæssig værdiansættelse af en ejendomsportefølje til dagsværdien vil således efter skattemyndighedernes opfattelse med andre ord udelukke et generatonskifte af porteføljen efter +/- 15 pct.’-reglen (nu +/- 20 pct.’-reglen). Et synspunkt, som dog indtil videre er blevet tilsidesat af Landsskatteretten ved en kendelse af 4. maj 2022.

⁸⁾ SKM2023.417.SKTST

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Genoptagelse af ældre sager

Højesterets afgørelse må efter min opfattelse antages at kunne få betydning for tilsvarende sager afsluttet før Højesterets afgørelse af 26. april 2021, hvor skattemyndighederne med urette har anfægtet en værdiansættelse af en fast ejendom efter +/- 15 pct.'-reglen ved en familieoverdragelse eller et arveudlæg med henvisning til den *generelle prisudvikling* m.v.

Dødsboer

For dødsboer må en ændring af boets skatte- og/eller afgiftstilsvær antages at forudsætte, at dødsboet genoptages med henblik på at søge værdiansættelsen af boets arveudlagte ejendomme og dermed boets skatte- og/eller afgiftstilsvær nedsat.

På samme baggrund fremgår af styresignalet, at en eventuel genoptagelse af allerede afgjorte værdiansættelser i afsluttede dødsboer ikke er omfattet af skattemyndighedernes kompetence, og at henvendelser herom derfor skal rettes til den pågældende skifteret. Skattestyrelsens blotte henvisning til Skifteretten forekommer dog at udtrykke en noget "tilknappet" holdning set i lyset af, at værdiansættelsen af dødsboers aktiver og passiver foretages af Skattestyrelsen, der anser sig som enekompetent til at foretage værdiansættelsen.

For den eventuelt vigtigste af disse poster, nemlig en nedsættelse af boets eventuelle skattepligtige avance ved arveudlæg af ejendommen, må boet - med henvisning til Skattestyrelsens tilkendegivelse om den stedfundne ændring af praksis - som udgangspunkt antages at kunne få boets skatteansættelse genoptaget, for så vidt ansættelsen er foretaget i indkomståret 2018 eller senere indkomstår, da dødsboets skatteansættelse i sagen afgjort af Højesteret 26. april 2021 efter det oplyste drejede sig om indkomståret 2018.

Der gælder for genoptagelse af boets skatteansættelse en (yderligere) frist på 6 måneder for at fremsætte anmodningen herom. Fristen regnes efter loven fra det tidspunkt, hvor boet fik kundskab om praksisændringen. Spørgsmålet om fastlæggelse af begyndelsestidspunktet for denne 6-måneders frist er ikke nærmere omtalt i Styresignalet. Men det

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

kan her anføres, at et dødsbo næppe kan anses at være kommet til kundskab om en underkendelse af praksis, før boet genoptages og dermed kommer til eksistens. Forsigtighedsvist bør arvingerne i et sådant bo dog reagere snarest muligt.

Overdragelser indenfor familien

For overdragelser indenfor familien tindrer styresignalet heller ikke af nogen stor klarhed.

På samme måde som for dødsboer må overdrageren som udgangspunkt antages at kunne få genoptaget og nedsat overdragerens skatteansættelse, for så vidt ansættelsen er foretaget i indkomståret 2018 eller senere indkomstår.

Men også for overdragelser indenfor den nære familie omfatter styresignalet ingen klare tilkendegivelser om beregning af 6-måneders fristen fra det tidspunkt, hvor overdrageren kom til kundskab om, at Højesteret havde underkendt skattemyndighedernes praksis. Dog anføres i styresignalet en passant, at: *"Når Skattestyrelsen genoptager afgørelser vedrørende beregningen af gaveafgift i henhold til styresignalet og tilbagebetaler gaveafgift, vil Skattestyrelsen også påse, om der evt. skal ske genoptagelse af andre ansættelsesændringer, der udspringer af den disposition, der har medført et krav om tilbagebetaling af gaveafgift."* Af styresignalet fremgår i denne forbindelse videre, at *såfremt der inden 3 måneder efter offentliggørelsen af nærværende styresignal rejses krav om tilbagebetaling, vil kravet ikke være forældet.*

Med disse udmeldinger må det anbefales familier med tilsvarende sager at reagere snarest muligt.

Tilbagebetaling af boafgift og gaveafgift

I styresignalet af 29. august er medtaget en række bemærkninger vedrørende spørgsmålet om forældelse af krav på tilbagebetaling af navnlig gaveafgift. Der henvises herom til styresignalet på <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2387773&lang=da>.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 19. september 2023

Det fremhæves, at Skattestyrelsen nu anser suspensionen af forældelsen af krav på tilbagebetaling af gaveafgift for ophørt 3 måneder efter offentliggørelsen af styresignalet den 29. august 2023.

————— 0 —————

WWW.V.DK