

## Status på +/- 15 pct.-reglen ©

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

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

+/- 15 pct. reglen har siden 1982 haft afgørende betydning for værdiansættelsen af fast ejendom ved generationsskifte. Dette gælder både ved gave og ved arv.

Med domstolenes opbakning har skattemyndighederne dog navnlig de seneste år gnavet væsentlige bidder af +/- 15 pct. reglen. Værdiansættelsen af fast ejendom ved arveovergang har været problematisk i nogle år. Og nu er skattemyndighederne også ved at lægge an til at skærpe praksis om værdiansættelsen ved overdragelse af fast ejendom i levende live.

Overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående indgår i mange tilfælde som et væsentligt led i et generationsskifte. Dette gælder, uanset om generationsskiftet omfatter en landbrugsejendom, produktionsejendom, udlejningsejendom eller familiesommerhuset m.v.

Prissætningen af den faste ejendom spiller herved en afgørende rolle for omfanget af de skatter og afgifter, som udløses ved generationsskiftet. Overdrageren skal således som udgangspunkt beskattes af en eventuel fortjeneste ved salg af ejendommen samt eventuelt genvundne afskrivninger, med mindre ejendommen er omfattet af ”parcelhusreglen” eller ”sommerhusreglen” om skattefrit salg. Oveni kan komme gave- eller arveafgift, hvis erhververen, typisk et barn, ikke betaler fuld pris for ejendommen, således at købesummen berigtiges helt eller delvist som gave eller arv.

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

Både parterne i generationsskiftet og skattemyndighederne har derfor en væsentlig interesse i, hvordan en ejendom prissættes ved generationsskiftet.

### Cirkulære fra 1982

Udgangspunktet for værdiansættelse af en fast ejendom er i alle tilfælde, at ejendommen skal prissættes til handelsværdien, dvs. værdien i handel og vandel ved salg til en fremmed.

For at lette de praktiske vanskeligheder ved prissætning af bl.a. faste ejendomme ved generationsskifte fastsatte Skatteministeriet i 1982 i et cirkulære (ofte kaldet værdiansættelsescirkulæret) den - for så vidt enkle - regel, at en ejendom ved familieoverdragelser kan prissættes til et beløb svarende til den offentlige vurdering, og da med en vis margin, nemlig til et beløb indenfor intervallet +/- 15 pct. af den offentlige vurdering. En prissætning efter disse principper ville således - bortset fra visse konkrete tilfælde - blive accepteret af skattemyndighederne.

Cirkulæret fra 1982 og herunder navnlig +/- 15 pct.-reglen har siden haft umådelig stor praktisk betydning. De håndfaste værdiansættelsesprincipper har skabt forudsigelighed og dermed tryghed omkring værdiansættelsen, både ved overdragelser i levende live og ved arv.

### En standardværdi

+/- 15 pct.-reglen som fastsat i værdiansættelsescirkulæret er udtryk for en standardiseret værdiansættelse. Tankegangen bag en sådan regel om en standardværdi er, at reglen ”gennemsnitligt” vil udtrykke den korrekte værdi – i princippet på samme måde som andre standardregler for opgørelse af skattepligtige fordele eller fradragsberettigede udgifter. Eksempelvis kan nævnes opgørelsen af befodringsfradrag og kørselsgodtgørelse, hvor administrative hensyn fører til, at der anvendes standardbeløb fremfor en konkret opgørelse af den enkelte borgers udgifter til kørsel.

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

Der er da heller ingen tvivl om, at +/- 15 pct.-reglen gennem årene kun ”gennemsnitligt” har været korrekt, og herunder også er anvendt i visse tilfælde, hvor værdiansættelsen efter +/- 15 pct.-reglen lå endog meget fjernt fra de reelle værdier.

Oveni kommer den særlige problemstilling om, hvorvidt +/- 15 pct.-reglen kan anvendes i tilfælde, hvor parterne har en viden om, at handelsværdien for ejendommen afviger væsentligt fra værdien efter +/- 15 pct.-reglen. Regler om standardværdier har i første række en berettigelse, hvor skatteyderen ikke har en viden om en konkret anden værdi. Men har skatteyderen en sådan viden om den korrekte værdi, mister standardværdien betydning.

Dette synspunkt var fremme i 1990’erne, hvor vi i det daværende Retssikkerhedsudvalg i 1994 nåede frem til, at en sådan viden udelukkede brug af +/- 15 pct.-reglen. Praksis udviklede sig imidlertid anderledes og i to forskellige spor.

### Arveovergang

Frem til slutningen af 00’erne var der en meget fast praksis for, at arvinger ved overtagelse af afdødes faste ejendom kunne anvende +/- 15 pct.-reglen ved værdiansættelse af ejendommen.

Herefter begyndte skattemyndighederne imidlertid i forbindelse med myndighedernes kontrol af værdiansættelsen at undersøge, om der forelå data, som indikerede, at ejendommen havde en anden og højere værdi end den værdi, som fulgte af +/- 15 pct.-reglen. I så fald afviste skattemyndighederne at anerkende værdien efter +/- 15 pct.-reglen, alt i overensstemmelse med anbefalingen fra Retssikkerhedsudvalget, jf. ovenfor.

Denne udvikling i skattemyndighedernes praksis kulminerede med en afgørelse fra Højesteret fra 2016<sup>(1)</sup> om værdiansættelse ved overgang af fast ejendom ved arv.

---

<sup>1)</sup> SKM2016.279H

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

Højesteret nåede i denne sag frem til, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter +/- 15 pct.-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Efter Højesterets opfattelse forelå der i den pågældende sag sådanne særlige omstændigheder. Skattemyndighederne skulle derfor ikke acceptere en prissætning efter +/- 15 pct.-reglen. Højesteret henviste herved dels til, at kreditforeningen i forbindelse med belåning havde vurderet de pågældende to ejendomme til højere værdier, end hvad der fulgte af +/- 15 pct.-reglen. Og dels til, at de to arvinger i den pågældende sag havde skævdelt arven, således at den arving, der udtog de to ejendomme, modtog en mindre del af arven, end hvad en lighedeling gav grundlag for

Fællesnævneren for særlige omstændigheder er efter denne tilkendegivelse tilfælde, hvor der så at sige foreligger "objektive" data, der peger i retning af en anden værdi for den konkrete ejendom end den værdi, som dødsboet og arvingerne har anvendt for ejendommen ved opgørelsen til brug for beregningen af skatter og afgifter.

### Særlige omstændigheder

Begrebet "*særlige omstændigheder*" har siden været genstand for meget stor interesse.

Skatteministeren oplyste i maj 2018, at han ville anmode skattemyndighederne om at udarbejde et såkaldt styresignal, dvs. retningslinjer, som klargjorde reglerne, herunder hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

Men et sådant styresignal er endnu ikke fremkommet. Skattemyndighederne har heller ikke i myndighedernes egen vejledning tilkendegivet, hvornår der efter myndighedernes opfattelse foreligger særlige omstændigheder.

I mellemtiden har problemstillingen været rejst flere gange i domstolspraksis. Denne praksis peger i retning af en videre afgrænsning af begrebet "*særlige omstændigheder*".

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

I en afgørelse fra juni 2019<sup>(2)</sup> tilkendegav Vestre Landsret således, at den omstændighed, at der forud for arveovergang var afholdt betydelige udgifter til renovering og modernisering af en hotelejendom måtte anses som en sådan særlig omstændighed, at skattemyndighederne ikke skulle respektere dødsboet og arvingernes værdiansættelse efter +/- 15 pct.-reglen.

Senest har Østre Landsret i en sag afgjort i januar 2020<sup>(3)</sup> fået forelagt spørgsmålet i forbindelse med værdiansættelsen af en udlejningsejendom ved arveovergang. Landsretten tilkendegav i denne sag, at oplysninger fra skattemyndighederne om, at der ifølge salgsstatistikker for samme type ejendomme i samme område var solgt 4 ejendomme i fri handel til gennemsnitlige salgspriser på 165 pct. af den offentlige vurdering, måtte anses at have betydning for ejendommens handelsværdi. Det samme gjaldt oplysninger om konsekvenserne for fastsættelsen af ejendommens værdi ved en ændring af afkastprocenten på 2 procentpoint. En procentuel ændring, som skattemyndighederne havde regnet sig frem på grundlag af afkastgraden for en anden af boets ejendomme, som under bobehandlingen var blevet solgt til en fremmed. Efter rettens opfattelse måtte disse forhold anses som sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighederne ikke var forpligtet til at respektere boet og arvingens værdiansættelse af udlejningsejendommen efter +/- 15 pct.-reglen.

Landsrettens peger i retning af en udvidelse af begrebet ”særlige omstændigheder” og dermed indskrænkede muligheder for at anvende +/- 15 pct.-reglen.

I begge de nævnte sager betød det, at ejendommens herefter skulle prissættes af en sagkyndig, typisk en ejendomsmægler.

Samtidig har Østre Landsrets fortolkning af de gældende processuelle regler for dødsboer i en konkret sag afgjort i juni 2019<sup>(4)</sup> ført til, at skattemyndighederne i mange tilfælde kan træffe afgørelse om, hvorvidt der foreligger ”særlige omstændigheder”, uden at skatteyderen, dvs. dødsboet og arvingerne, har mulighed for at få efterprøvet skattemyndighedernes fortolkning ved domstolene. Det drejer sig om tilfælde, hvor skattemyndig-

---

<sup>2)</sup> SKM2019.368.VLR

<sup>3)</sup> SKM2020.67.ØLR

<sup>4)</sup> SKM2019.369ØLR

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

hederne ganske enkelt selv fastsætter ejendommens værdi, og hvor boets og arvingernes mulighed for at anfægte skattemyndighedernes prissætning herefter består i at anmode om en sagkyndig vurdering, dvs. som ovenfor nævnt typisk en mæglervurdering.

Med denne udvikling må der sættes spørgsmålstegn ved +/- 15 pct.-reglens reelle betydning for værdiansættelsen af fast ejendom ved arveovergang på nuværende tidspunkt.

### Overdragelse i levende live

For overdragelse af fast ejendom mellem nærtstående i levende live, dvs. typisk overdragelse fra forældre til børn, stiller sagen sig indtil videre anderledes.

Landsskatteretten har på dette område hidtil anlagt og fastholdt en praksis, hvor +/- 15 pct.-reglen har været i alt væsentligt bestemmende for værdiansættelsen.

Landsskatteretten har således ganske vist tilkendegivet, at skattemyndighederne skal respektere en prissætning efter +/- 15 pct.-reglen, med mindre der foreligger særlige omstændigheder.

Men Landsskatterettens opfattelse af, hvornår der foreligger ”særlige omstændigheder” afviger væsentligt fra skattemyndighedernes opfattelse af dette spørgsmål.

Efter to konkrete afgørelser fra efteråret 2018<sup>(5)</sup> er det således Landsskatterettens opfattelse, at prisen ved køb af en ejendom på det fri marked få måneder før et videresalg af ejendommen til børn ikke er til hinder for at anvende +/- 15 pct.-reglen. Dette gælder efter Landsskatterettens opfattelse, selv om værdien efter +/- 15 pct.-reglen svarer til blot halvdelen af den konstaterede værdi på det fri marked få måneder tidligere.

---

<sup>5)</sup> SKM2018.551.LSR, kommenteret i artiklen: [Nyeste praksis om værdiansættelsescirkulæret](https://v.dk/artikel/nyeste-praksis-om-vaerdiansaettelsescirkulaeret/), <https://v.dk/artikel/nyeste-praksis-om-vaerdiansaettelsescirkulaeret/> og SKM2018.552.LSR, kommenteret i artiklen: [Generationsskifte af fast ejendom ved gaveoverdragelse med succession](https://v.dk/artikel/generationsskifte-af-fast-nejendom-ved-gaveoverdragelse-med-succession/), <https://v.dk/artikel/generationsskifte-af-fast-nejendom-ved-gaveoverdragelse-med-succession/>

## Offentliggjort d.10. marts 2019 på Vidensportalen V.dk

Skattemyndighederne har imidlertid indbragt disse to afgørelser for domstolene og har samtidig ændret beskrivelsen af myndighedernes praksis på Skattestyrelsens hjemmeside, SKAT.dk.

### Ændrede signaler fra Skattestyrelsen

Hvor der **tidligere** på Skattestyrelsens hjemmeside, SKAT.dk, vedrørende anmodninger om bindende svar var anført, at påtænkte en skatteyder at overdrage en ejendom til nærtbeslægtet til en værdi, der lå indenfor +/- 15 % af ejendomsværdien, var det ikke nødvendigt at søge bindende svar.

I modsætning til tidligere fremgår det **nu** på SKAT.dk, at skattemyndighederne kan godkende en værdiansættelse efter +/- 15 pct.-reglen, med mindre der foreligger særlige omstændigheder.

Det ligger ikke fjernt at antage, at skattemyndighederne stiler mod at anvende samme fortolkning som beskrevet ovenfor af begrebet "særlige omstændigheder" ved overgang i levende live henholdsvis ved overgang ved arv.

— o —