

**Kommentar til udkast til ændringen af  
cirkulæret vedr. værdiansættelse vedr.  
bo og gaveafgift**

**Kommentar til styresignal vedr.  
særlige omstændigheder ved værdian-  
sættelsen af fast ejendom ved  
beregning af bo- og gaveafgift.**

**2 juni 2020**

## Indholdsfortegnelse

1. Oversigt .....	2
2. Cirkulæret vedr. værdiansættelsen vedr. bo og gaveafgift. ....	2
2.1. Tidspunkt for brug af en ny vurdering .....	2
2.2. Salgsvurdering jf. § 11 i ejendomsvurderingsloven. ....	2
2.3. Korrektion for faktiske ændringer m.m. ....	3
2.4. Udlæg fra dødsboer jf. punkt 10. ....	4
2.5. Boets ensidigt indhentet vurdering. ....	6
3. Styresignalet vedr. særlige omstændigheder. ....	8
3.1. Generelt om særlige omstændigheder .....	8
3.2. Kommentar til nogle af "de særlige omstændigheder". ....	11
3.3. Særlige omstændigheder (holdepunkter) forud for handelen. ....	11
3.4. Forbedringer. ....	13
3.5. Efterfølgende hændelser. ....	13
3.6. Samtidige særlige omstændigheder. ....	14
3.7. Beregnelighed. ....	15
3.8. Værdiansættelsen i regnskabet. ....	16
3.9. Ejendommens belåning jf. SKM2016.279.HR. ....	17
3.10. Vedr. den tidsmæssige sammenhæng jf. afsnit 4.5. ....	17

## 1. Oversigt.

Da cirkulæret om ændringer i værdiansættelsescirkulæret og styresignalet om særlige omstændigheder hænger sammen – og de er jo også sendt i høring samtidigt – har jeg nedenfor kommenteret disse 2 forslag under ét.

Der er i nogen udstrækning henvisninger imellem de 2 sæt kommentarer.

## 2. Cirkulæret vedr. værdiansættelsen vedr. bo og gaveafgift.

### 2.1. Tidspunkt for brug af en ny vurdering

Ved brug af den nye "80 pct. regel" skal myndighederne – når der ikke er særlige omstændigheder - godkende en af parterne anvendt værdi, når den højst er 20 pct. under eller 20 pct. over seneste ejendomsvurdering.

Det burde være tydeligere præciseret i cirkulærets punkt 6 og delvist i § 2, at den vurdering, der skal tages udgangspunkt i, er den seneste bekendtgjorte (offentliggjorte) vurdering.

Selvom en erhvervsjendom ved den nuværende lovgivning bliver vurderet pr. 1. januar 2021, forventes denne vurdering først at blive bekendtgjort i løbet af andet halvår 2021. Indtil vurderingsstyrelsen har meddelt vurderingsresultatet til ejeren, må det derfor være de tidligere værdiansættelsesregler herunder den nuværende 85 pct. regel, der gælder.

Samme problem vil også foreligge fremadrettet. Hvis en vurdering pr. 1. januar 2023 af en erhvervsjendom bekendtgøres f.eks. i 2. halvår 2023, må den seneste vurdering indtil dette tidspunkt være vurderingen 1. januar 2021 evt. en årsomvurdering pr. 1. januar 2022.

Derimod vil f.eks. en ejendoms klassificering (bl.a. om ejendommen er en landbrugsejendom eller anden type ejendom) efter praksis skifte klassificering på tidspunktet for virkningen af en ny vurdering. Hvis en ejendom skifter klassificering (kategori) ved vurderingen pr. 1. januar 2021 vil dette skifte formentlig gælde allerede fra 1. januar 2021, også selvom parterne først kan forvente en meddelelse om den ændrede klassificering noget senere.

### 2.2. Salgsvurdering jf. § 11 i ejendomsvurderingsloven.

Efter ejendomsvurderingsloven vil man ikke længere fastsætte en samlet ejendomsværdi for landbrugsejendomme. I stedet kan man i forbindelse med en handel inden for gaveafgiftsområdet eller ved et udlæg fra et dødsbo til arvingerne få gennemført en "salgsvurdering" jf. ejendomsvurderingslovens § 11 stk. 1 jf. § 10 stk. 1.

Denne "salgsvurdering" indgår også ved brugen af 80 pct. reglen jf. punkt 6 i cirkulæret. Man må derfor kunne overdrage ejendommen til mellem 80 pct. og 120 pct. af denne "salgsvurdering". Dette må efter cirkulæret også gælde, selvom denne vurdering netop er foretaget evt. på basis af en besigtigelse af ejendommen m.m. af vurderingsstyrelsen og derfor formentlig er en retvisende vurdering af ejendommen.

Dette må derfor medføre, at selvom vurderingsstyrelsen netop har foretaget en aktuel vurdering af ejendommen (dog i prisniveau ved sidste alm. vurdering), vil man stadig kunne overdrage ejendommen til 80 pct. heraf.

Der er dog anført i cirkulære udkastet, at dette ikke gælder, hvis der er særlige omstændigheder. Når vurderingsstyrelsen netop har gennemført denne konkrete vurdering, må man dog forvente at de særlige omstændigheder, der kan skyldes tidligere forhold vedr. ejendommen herunder prisen ved evt. tidligere handler, bygningsmæssige ændringer samt ændringer vedr. zonestatus m.m. er korrigeret i ind i "salgsvurderingen".

Man vil dog ikke umiddelbart kunne bruge 80 pct. reglen, hvis der er andre særlige omstændigheder, der kan henregnes til perioden fra gennemførelsen af vurderingen og indtil handlen samt evt. særlige omstændigheder efter selve handlen f.eks. et efterfølgende salg til noget højere værdi, eller hvis man ved et dødsboskifte foretager en skævdeling ved et arveafkald o. lign. Se dog nedenfor med en række kommentarer til styresignalet om særlige omstændigheder.

I lovbemærkningerne til § 11 er bl.a. anført:

Værdiansættelsescirkulæret tager udgangspunkt i anvendelsen af en aktuel ejendomsværdi. Derfor vil en vurdering foretaget efter stk. 1 være forældet – ganske som en almindelig vurdering ville være det – hvis den først skal anvendes ved beregningen af boafgift efter det tidspunkt, hvor der er foretaget en ny almindelig vurdering.

Det foreslås derfor præciseret, at en sådan ansættelse er gyldig til førstkommande almindelige vurdering af ejendomme af den pågældende kategori. Er den sag, der har givet anledning til vurdering efter denne bestemmelse ikke afsluttet på dette tidspunkt, kan der foretages en ny ansættelse, hvis ejer eller anden med interesse i den pågældende ejendom ønsker dette.

Disse bemærkninger kunne tyde på, at virkningen af en salgsvurdering af en landbrugsejendom som f.eks. foretages 1. oktober 2021 (dvs. på basis af ejendommens tilstand 1. oktober 2021 og prisforhold den 1. januar 2021) ophører, når der bliver foretaget en ny alm vurdering evt. en ny årsomvurdering af ejendommen.

Det bør i denne forbindelse afklares, om salgsvurderingen f.eks. pr. 1. oktober 2021 kun kan bruges til og med 31. december 2022, dvs. indtil tidspunktet for næste alm. vurdering pr. 1. januar 2023 eller om salgsvurderingen kan bruges indtil næste alm. vurdering pr. 1. januar 2023, er bekendtgjort f.eks. 1. juli 2023.

Hvis der konkret fastsættes en årsomvurdering pr. 1. januar 2022 (f.eks. på baggrund af matrikulære ændringer) på denne ejendom, bør det tilsvarende afklares om salgsvurderingen pr. 1. oktober 2021 kan bruges indtil 31. december 2021 eller indtil en årsomvurdering pr. 1. januar 2022 bekendtgøres f.eks. i juli 2022.

Det bemærkes, at det i en række generationsskifter er meget afgørende at kunne handle f.eks. den 1. januar 2022 i stedet for 31. december 2021. Dette skyldes, at det bl.a. er en betingelse for at kunne succedere i opsparingsordningen, at man handler ved primostatus. Det vil derfor være afgørende, at salgsvurderingen i det nævnte eksempel har gyldighed indtil man bekendtgør en ny alm. vurdering eller en årsomvurdering for den pågældende ejendom. Af hensyn til gennemførelsen af handlen m.m. vil det også være afgørende, at en salgsvurdering har gyldighed i en vis periode, men dog evt. med korrektioner for mindre faktiske ændringer foretaget efter vurderingen og inden handlen jf. nedenfor.

### 2.3. Korrektion for faktiske ændringer m.m.

Ifølge punkt 8 skal man ved efterprøvelsen af, om ejendommen ligger inden for 80 – 120 pct. af seneste vurdering, dvs. om man kan bruge 80 pct. reglen, tage hensyn til bygningsmæssige ændringer m.m., der er foretaget på ejendommen og som endnu ikke har givet sig udslag i ejendomsværdien.

Ifølge ejendomsvurderingsloven skal disse bygningsmæssige ændringer m.m. indgå ved de alm. vurderinger jf. ejendomsvurderingsloven. Hvis ændringerne har noget omfang, skal der også foretages en årsomvurdering omfattende de nævnte bygningsmæssige ændringer m.m.

Dette må derfor medføre, de bygningsmæssige ændringer, der er omtalt i punkt 8, må være ændringer foretaget efter tidspunktet for sidste alm. vurdering, sidste årsvurdering eller efter en salgsvurdering jf. § 11 vurdering.

Punkt 8 må tillige medføre, at man kan korrigere værdiansættelse efter 80 pct. reglen med konsekvensen af disse ændringer, og at man ikke generelt afskæres fra at bruge 80 pct. reglen.

En ejendom f.eks. et parcelhus er vurderet til 3 mio. kr. Man frasælger en selvstændig grund for 500.000 kr. og inden der er bekendtgjort en ny vurdering, sælger ejeren resten af ejendommen ved en gaveoverdragelse til en datter. I denne situation bør salgsprisen ved salget til datteren kunne fastsættes til 80 pct. af (3.000.000 kr. – 500.000 kr.) dvs. 2.000.000 kr.

Alternativt bør man kunne korrigere ejendomsværdien med effekten af den frasolgte grund. Denne korrektion er måske skønsmæssigt på 400.000 kr. Derefter vil en korrigeret ejendomsvurdering være på 2.600.000 kr. og 80 pct. heraf er 2.080.000 kr.

En af disse måder bør kunne bruges fremadrettet.

Styresignalet om særlige omstændigheder syntes derimod at definere disse bygningsmæssige ændringer, zoneændringer m.m. som særlige omstændigheder. Dette bevirker, at man formentlig slet ikke kan bruge 80 pct. reglen. Dette vil derfor medføre, at hvis ejendommen efter frasalget af grunden har en faktisk markedsmæssig værdi på 2.800.000 kr. skal denne værdi bruges ved gaveoverdragelsen, medens man kunne have brugt en værdi på 80 pct. af 3.000.000 kr. dvs. 2.400.000 kr., hvis man ikke havde frasolgt grunden. Den gaveafgiftspligtige værdi af ejendommen uden grunden bør ikke være højere (f.eks. 2.800.000 kr.), end hvis man ikke havde frasolgt grunden (2.400.000 kr.).

Hvis datteren efter at have købt hele ejendommen kort tid derefter sælger grunden, ville dette måske også være en særlig omstændighed, der kunne have medført, at 80 pct. reglen ikke kunne anvendes. I så fald ville salgssummen måske have været 2.800.000 kr. for ejendommen + 500.000 kr. for grunden dvs. i alt 3,3 mio. kr.

Der ser derfor ud til, at der er en afgørende forskel på, hvordan ændringer vedr. ejendommen i perioden fra den sidste vurdering og inden handelen skal takles i relation til 80 pct. reglen dvs. om man kan opretholde 80 pct. reglen med korrektioner, eller om man helt forlader denne regel, når der er særlige omstændigheder, der relaterer sig til ændringer vedr. selve ejendommen.

## 2.4. Udlæg fra dødsboer jf. punkt 10.

Boet eller Skattemyndighederne kan anmode Skifteretten om at der foretages en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer jf. lovbekendtgørelse 1335 af 26. november 2015.

Skifteretten udnævner i så fald en eller flere sagkyndige til at foretage denne vurdering.

Denne vurdering er bindende for såvel boet som for Skattemyndighederne jf. § 12 stk. 1 sidste punktum i lov om bo- og gaveafgift.

I sidste afsnit af punkt 10 i udkastet til ændringerne af værdiansættelsescirkulæret nævnes dog også, at der skal foreligge særlige omstændigheder, hvis boets værdiansættelse skal kunne fraviges. Dette forudsætter dog, at boets værdiansættelse ligger inden for det nævnte interval dvs. når boet har brugt 80 pct. reglen.

Hvordan efterprøves det, om der faktisk er særlige omstændigheder?

I SKM.2019.369.ØLR og til dels SKM2019.368.VLR syntes skifteretten at afvise, at man vil efterprøve (dvs. tage stilling til) om der faktisk er særlige omstændigheder. Skifterettens synspunkt var i

de 2 kendelser, at hvis boet ikke er enig i de af skattemyndighederne fastsatte værdier, kan boet jo bare anmode om en sagkyndig vurdering. Dette var både skifteretten og Landsretterne enig i.

Skifteretten vil derfor formentlig kun undtagelsesvis afvise skattemyndighedernes anmodning om vurdering efter § 93 eller afvise skattemyndighedernes ændring af boet værdiansættelse. Kun hvis det klart er urimeligt at kræve en vurdering efter § 93 vil anmodningen om vurdering kunne forventes at blive afvist. Skattemyndighederne vil i øvrigt kunne blive pålagt at betale vurderingsomkostningerne, hvis det var uberettiget at kræve en vurdering. Kravet om, at skattemyndighederne skal betale omkostningerne, vil antagelig normalt først blive afgjort af skifteretten, hvis det endelige resultat af vurderingen kun afviger marginalt fra den værdi, som boet selv havde angivet.

Hvis skifteretten og accepteret af landsretterne jf. SKM.2019.369.ØLR og SKM2019.368.VLR ikke vil tage stilling til, om der er særlige forhold, vil boet ikke have nogen mulighed for at tilbagevise skattemyndighedernes påstand om, at der foreligger særlige omstændigheder. Boet bliver derfor pålagt enten at der skal foretages en sagkyndig vurdering (og boet skal betale for vurderingen) eller boet bliver nød til at acceptere de værdier, som skattemyndighederne har ansat.

Denne skifteretsvurdering foretages uden, at der skal tages højde for 80 pct. reglen. Den skatteyder beskyttelse, der er i 80 pct. reglen, vil derfor være illusorisk, hvis skattemyndighederne blot kan ændre værdierne eller kræve en skifteretsvurdering.

Da politikerne imidlertid har besluttet, at man kan bruge 80 pct. reglen og dermed en vurderingsmetode, der konkret kan afvige noget fra den rigtige handelsværdi, er det spørgsmålet, om det faktisk er hensigtsmæssigt, at disse værdiansættelser gennemføres i et system, som ikke er omfattet af en reel klageadgang m.m.

Siden indførelsen af boafgiftsloven har man haft et enstrengt system vedr. værdiansættelserne af aktiverne i dødsboer. Derimod skal afgørelser vedr. f.eks. fordelingen af en handelspris (som også kan have store skattemæssige konsekvenser), fastsættelsen af passivposter m.m. behandles i det skattemæssige system.

Man burde genoverveje, om dette enstrengede system vedr. selve værdien faktisk også er hensigtsmæssigt. Skifteretten har selvfølgelig behov for, at man rimeligt hurtigt kan få afklaret den samlede formue og fordelingen heraf samt beregnet boafgiften. Derfor har skifteretten behov for at få fastlagt værdierne hurtigt. Men f.eks. fordelingen af værdien på bygninger, jord m.m. vedr. en ejendom samt passivposterne m.m. har jo også væsentlig betydning for skattekravet og dermed for opgørelsen af boets samlede formue. Derfor har opgørelsen af skatten i boet samt beregningen af passivposterne også væsentlig indflydelse på arvedelingen og afgiftsberegningen.

Værdiansættelsesvejledningen samt styresignalet vedr. særlige omstændigheder er reelt en slags instruks til skifteretten. Om der faktisk er hjemmel til at udstede denne instruks til Skifteretten kan måske diskuteres, men det er næppe hensigtsmæssigt at skattemyndighederne udsteder bindende instrukser til skifteretten.

Skattemyndighederne og det skatteretlige klagesystem har i forvejen erfaring ved at behandle disse værdiansættelser. Man burde derfor overlade disse sager til skattemyndighederne og det skatteretlige klagesystem.

Man kunne overveje følgende lovændringer:

Hvis skattemyndighederne anfægter boets værdiansættelse enten ved at anmode om en skifteretsvurdering eller ved at de selv foretager ændringerne, bør boet kunne vælge imellem:

- Acceptere ændringerne.
- Anmode om skifteretsvurdering, som så er endelig.

- Påklage ændringen efter de skattemæssige klagerregler dvs. til skatteankenævn/Landsskatteretten og evt. domstolene.

Hvis Skattemyndighederne anmoder om en skifteretsvurdering bør boet tilsvarende kunne afvise dette. Dette må så medføre, at skattemyndighederne må fremsætte et konkret forslag til ændring af værdierne – som de skal på gaveafgiftsområdet, hvis man ikke godkender værdien i en gaveanmeldelse. Derefter kan boet vælge imellem ovennævnte 3 muligheder.

På denne måde vil en del af de konfliktsituationer, der kan opstå på bo-området, blive behandlet på samme måde som på gaveafgiftsområdet, og dermed vil man sikre sig, at "lige sager" bliver behandlet ens og i sidste instans af de samme myndigheder.

Ved disse klagesager kan man tage hensyn til, om skattemyndighederne havde hjemmel til at fravige 80 pct. reglen, og hvis dette er tilfældet, vil man samtidigt kunne behandle selve værdiansættelsen.

Ovennævnte forslag kræver en lovændring, men man skal jo i forvejen gennemføre diverse lovændringer ved den endelige implementering af ejendomsvurderingsloven vedr. erhvervsejendomme og kan derfor evt. medtage denne lovændring samtidigt.

## 2.5. Boets ensidigt indhentet vurdering.

Boet kan uden en skifteretsvurdering efter skiftelovens § 93 selv have fået foretaget en vurdering/udtalelse fra en eller flere sagkyndige f.eks. ejendomsmæglere. Jeg mener tillige, at boet/arvingerne relativt ofte vil anmode 2 mæglere om at foretage en vurdering evt. blot en vurdering af, hvilken udbudspris, man ville anvende, hvis man skulle sælge ejendommen. Boet vil evt. derefter bruge gennemsnittet af disse vurderinger ved arvedelingen m.m.

Hvis der er uenighed imellem arvingerne, vil disse evt. hver for sig få en vurdering af et eller flere af aktiverne.

Vil disse ensidigt indhentede vurderinger også blive anset for en sagkyndig vurdering efter § 12 i bo- og gaveafgiftsloven og hvordan skal man forholde sig, hvis der er flere vurderinger og hvordan sikrer man sig, at der ikke er tale om en forventet udbudspris og ikke en forventet salgspris?

Som udgangspunkt er det skifteretten, der tager stilling til, om de af boet ensidigt indhentede vurderinger kan anses for at opfylde betingelsen for, at man har en vurdering af værdien af aktivet.

Det fremgår ikke klart om skattemyndighederne kan kræve en anden vurdering gennemført efter de regler, der fremgår af § 93 i skifteretsloven eller om man skal acceptere boets ensidigt indhentede vurderinger.

Jeg mener, at man i cirkulæret bør forholde sig til om ensidigt indhentede vurderinger kan tilside-sættes af skattemyndighederne. Skattemyndighederne har jo vedr. de ensidigt indhentede vurderinger ikke selv kunnet fremkomme med deres synspunkter omkring værdien m.m.

En vurdering af en forventet salgspris er jo ikke en eksakt størrelse. Hvis man f.eks. vil sælge en ejendom, og man spørger flere mæglere til råds vedr. den forventede salgspris, vil man jo ofte få noget afvigende vurderinger af ejendommens forventede salgspris.

Man vil ofte i forbindelsen med generationsskifter få nogle udtalelser/rådgivning omkring ejendommens forventede markedspris. Disse udtalelser m.m. kan ikke bruges af skattemyndighederne ved vurderingen af, om der er "særlige omstændigheder" – og hvis de bruges, vil de bare fremover blive justeret passende ned inden de afgives.

Køber ved et generationsskifte skal således ofte have en nybelåning af ejendommen og derfor involveres ofte rådgivere, sagsbehandlere i pengeinstitutter m.m. og disse vil ofte samtidigt hense til, hvad de forventer, er ejendommens handelsmæssige værdi. Denne værdi indgår ved deres vurderingen af belåningsprocenter m.m. og dermed i deres risikoanalyse. I værdien vil typisk også indgå købers forventede evne til at klare de økonomiske forpligtigelser vedr. belåningen.

De vurderingsmæssige overvejelser foretaget af pengeinstitutterne og realkreditten er dog deres interne arbejds papirer og kan i langt de fleste tilfælde ikke kræves udleveret af hverken skatteyder eller af skattemyndighederne.

En økonomirådgiver for køber skal naturligvis også sikre sig bl.a., at køber forventes at kunne klare økonomien i den købte virksomhed og også ofte sikre sig, at køber ikke samlet set har betalt mere end en markedspris for virksomheden.

Alle disse overvejelser bør ikke kunne anses for en vurdering af ejendommens værdi.



### 3. Styresignalet vedr. særlige omstændigheder.

I styresignalet er anført en række punkter, der kan anses for særlige omstændigheder. Når der er særlige omstændigheder (holdepunkter) med en vis styrke, kan boet ikke længere bruge en værdiansættelse ifølge 80 pct. reglen. Boet skal i disse tilfælde bruge en "rigtig" handelsværdi.

Hvis ejendomsvurderingerne fremover gennemsnitligt er rigtige, vil 80 pct. reglen jo indebære, at man gennemsnitligt ved gave- og boafgiftsberegningen kan handle til værdier, der er indtil 20 pct. under den gennemsnitlige ejendomsvurdering og dermed 20 pct. under den gennemsnitlige rigtige værdi.

Dette synspunkt må politikerne være enige i, og derfor må værdiansættelsesreglerne ikke systematisk kunne bruges til at fjerne den fordel, der gennemsnitligt er ved brugen af 80 pct. reglen.

I betydelig udstrækning ser det ud til, at man i styresignalet om særlige omstændigheder i størst muligt omfang vil væk fra denne 80 pct. regel og dens konsekvenser.

Dette må i en gennemsnitsbetragtning anses for at stride mod de politiske forudsætninger for 80 pct. reglen. Der henvises også til, at de øvrige skatter (grundskyld og ejendomsværdiskatten) jo også fremover skal beregnes på basis af vurderingen med et nedslag på 20 pct.

Derfor bør man begrænse området for særlige omstændigheder mest muligt og i øvrigt foretage evt. korrektioner i størst muligt omfang med hensyntagen til 80 pct. reglen jf. nedenfor.

Som nævnt ovenfor vedr. cirkulære udkastet kan skattemyndighedernes påstand om, at der er særlige omstændigheder, reelt ikke efterprøves i dødsboer. Derimod vil påstanden om særlige omstændigheder kunne efterprøves ved gaveoverdragelser. Denne efterprøvelse kan foretages ved en klage over skattemyndighedernes ansættelse af den værdi, som er fastsat af skattemyndighederne. I forbindelse med denne klage kan man samtidigt få efterprøvet, om myndighederne var berettiget til at fravige "85 pct. reglen" fremover "80 pct. reglen".

Denne efterprøvelse kan foretages af skatteankenævnene/Landsskatteretten og/eller af domstolene. Samtidigt kan skattemyndighedernes værdiansættelsen selvfølgelig også efterprøves af de samme instanser. Som eksempel se SKM2018.551.LSR og SKM2019.281.LSR, hvor Landsskatteretten i begge tilfælde ikke mente, at der var hjemmel til at fravige 85 pct. reglen ved en gaveoverdragelse. Dette var gældende, selvom værdien af ejendommen utvivlsomt konkret var væsentligt højere. Dette stemmer overens med SKM2007.431.LSR.

Hvis man politisk ikke er enig i denne praksis, har der jo siden 2007 været mange muligheder for at ændre praksis.

Som nævnt i høringsnotatet vedr. ændringerne i cirkulæret vedr. værdiansættelsesreglerne bør man overveje helt eller delvist at behandle en del af disse værdiansættelser i dødsboer efter samme regler om ved gaveoverdragelser. Dette kræver dog lovændring.

#### 3.1. Generelt om særlige omstændigheder

Det fremgår af styresignalet, at man ikke kan bruge 80 pct. reglen, hvis der er særlige omstændigheder. Om der er særlige omstændigheder, afgøres ved en samlet afvejning på basis af en række "holdepunkter" og styrken i disse.

Dermed er der lagt op til meget stor usikkerhed vedr. værdiansættelsesreglerne vedr. fast ejendom. Man må forvente en meget omfattende praksisudvikling vedr. de enkelte holdepunkter (der er

i styresignalet nævnt op til ca. 10 forskellige holdepunkter), samt i hvilken udstrækning, der er en så tilstrækkelig styrke i holdepunkterne til at kunne afgøre, om der er særlige omstændigheder, dvs. at man kan fravige 80 pct. reglen. Det kan tage årevis i skattesystemet at få udviklet denne praksis og dermed skabes en meget stor rets usikkerhed på dette område.

Jeg mener ikke at dette harmonerer med de politiske intentioner, der i sin tid var afgørende i 1982 ved indførelsen af 85 pct. reglen. Disse principper blev efterfølgende politisk tiltrådt i forbindelse med indførelsen af boafgiften.

Også i forbindelse med indførelsen af den nye ejendomsvurderingslov, har man jo tiltrådt, at vurderingerne ikke kan være eksakte. Dette ses bl.a. af, at man har indført et forsigtighedsprincip om, at skatterne fremover skal beregnes på basis af 80 pct. af ejendomsvurderingerne og at dette også gælder vedr. gaveafgift/boafgift jf. ovenfor.

Man har også indført en ændringsmargin forstået således, at klager over vurderingen normalt kun kan ændres, hvis ændringen mindst er på 20 pct.

I styresignalet indføres der nu en lang række undtagelser fra brugen af ejendomsvurderingen som basis for fastsættelsen af værdiansættelsen ved overdragelse af fast ejendom ved gave eller ved arv.

Jeg mener, at i det mindste en del af disse undtagelser, er i strid med den tilkendegivelse, som Skatteministeriet kom med i 1984. Jeg mener, at denne tilkendegivelse fortsat må anses for at være gældende.

Både ved ændring af boafgiftsloven og også ved ændring af vurderingsloven i 2017 og aftalen om "tryghed i beskatningen" er det således politisk blevet tilkendegivet, at man ikke har ønsket at ændre på de principper, som værdiansættelsescirkulæret indeholder.

Disse principper er, at man kan støtte ret på vurderingerne, og at der skal være klarhed og sikkerhed på området. Skatteyderne skal vide, hvilke værdier, der kan lægges til grund ved gave og boafgiftsberegningen.

Skatteministeriet anførte således i deres afgørelse fra 1984, at:

"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."

Også den gang var der formentlig adgang til at ændre værdiansættelsen, hvis der var særlige omstændigheder. Men udgangspunktet er, at man må kunne støtte ret på en værdiansættelse som skattemyndighederne selv har fastsat.

Dette princip har reelt været gældende siden 1982.

Presset på værdiansættelsessystemet er nok vokset en del siden selve vurderingerne blev suspenderet i 2011 og 2012. Dette har bevirket, at man ikke har fået foretaget en generel ajourføring af prisniveauet, og man har ej heller fået korrigeret ejendomsvurderingerne på baggrund af faktiske

handler med den konkrete ejendom eller på baggrund af handler med sammenlignelige ejendomme. Derfor er der i de seneste år i en del tilfælde kommet en ret stor afvigelse imellem de faktiske værdier og den konkrete ejendomsvurdering.

Politikerne må dog have været klar over disse konsekvenser, da man suspendede vurderingerne i 2011 og 2012. Også ved forlængelsen af suspensionerne af vurderingerne har man ej heller justeret på selve værdiansættelsesvejledningen.

Men nu fra 2020 og 2021 må dette anses for fortid. Man må fremover have en tilstrækkelig tillid til, at de nye vurderinger bliver tilstrækkeligt retvisende som et passende udtryk for værdierne af ejendommene. Derfor bør der ikke nu være basis for at indføre en lang række undtagelser fra 80 pct. reglen.

Har man helt glemt, hvad Skattedepartementet selv havde udtalt, nemlig at:

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.

Ved overdragelse i levende live dvs. ved gaveoverdragelse, har hverken Landsretten eller Højesteret endnu tilsidesat en værdiansættelse, der er sket med udgangspunkt i den seneste offentliggjorte ejendomsværdi. Tværtimod har Landsskatteretten jo meget klart accepteret brugen af 85 pct. reglen. Skatteministeren var i 2008 enig i resultatet af SKM2007.431.LSR, dvs. at man kunne bruge 85 pct. reglen selvom ejendommen var købt ca. et år tidligere til en væsentlig højere pris end 85 pct. af vurderingen.

Hvis der have været et politisk ønske om at ændre denne praksis, har der været mange lejligheder til det, men i forbindelse med den nye ejendomsvurderingslov har man politisk netop accepteret en fortsættelse af denne praksis og endog ændret 85 pct. reglen til en 80 pct. regel.

Det synes i øvrigt at være utidigt af Skattestyrelsen at ville præcisere en praksis, der er i strid med den praksis, Landsskatteretten har fastsat på et tidspunkt, hvor der ikke endnu ikke foreligger domme, der er udtryk for en anden praksis. Dette må også anses for gældende selvom Skatteministeriet har indbragt to Landsskatteretskendelser for domstolene for en prøvelse af Landsskatterettens praksis.

I det mindste i SKM2018.551.LSR havde vurderingsmyndighederne endnu ikke haft mulighed for på baggrund af en høj købspris at kunne justere vurderingsniveauet. Dette forhold bør ikke fremover kunne bruges til, at ethvert køb kort tid forud for en handel skal indebære, at der er særlige omstændigheder. I det mindste så snart der foreligger en ny alm. vurdering efter et køb, må vurderingen kunne bruges ved en gave/arv overdragelse.

I SKM2016.279.HR var der indgået aftaler mellem arvingerne, hvor det af aftalerne fremgik, at arvingerne via arveafkaldet indbyrdes formentlig havde aftalt andre priser. Se nedenfor. Jeg mener, at dette var det afgørende forhold i denne sag og ikke belåningen og/eller indtjeningen vedr. ejendommen.

Styresignalet går efter min opfattelse i øvrigt langt længere i en skærpelse af praksis end situationen var i højesteretsdommen se også nedenfor.

Da der reelt ikke i dødsbositionerne kan foretages en selvstændig afklaring af den rigtige fortolkning, om der er særlige omstændigheder jf. ovenfor, kan man anstændigvis ikke opbygge en helt ny praksis på basis af højesteretsdommen samt de sager fra 2019, hvor skifteretten ikke greb ind overfor de ændringer, som skattemyndighederne havde foretaget og reelt uden selvstændigt at forholde sig til om der faktisk var særlige omstændigheder.

Man kan anstændigvis ikke bygge en ny praksis op på ministeriets stævning i sagerne i SKM2018.551.LSR og SKM2019.281.LSR.

### 3.2. Kommentar til nogle af "de særlige omstændigheder".

Nedenfor kommenteres nogle af de "holdepunkter" der indgår ved vurderingen af, om man kan fravige 80 pct. reglen. Selvom ikke alle forhold i styresignalet er kommenteret nedenfor er dette ikke ensbetydende med, at jeg er enig i styresignalet vedr. de punkter, der ikke er særligt kommenteret.

De særlige omstændigheder (holdepunkter) kan formentlig opdeles i 3 kategorier.

- Særlige holdepunkter inden handelen
- Særlige holdepunkter ved selve handelen
- Efterfølgende særlige holdepunkter.

Hvis skattemyndighederne ikke kan påpege, at der samlet set er så mange holdepunkter for, at der er "særlige omstændigheder", bør skattemyndighederne acceptere 80 pct. reglen. Dette gælder også, selvom vurderingen ikke kan anses for retvisende. I disse situationer må det være det offentlige, der må bære ansvaret for, at vurderingen ikke kan anses for retvisende jf. ovenfor. Dette burde præciseres i styresignalet.

Også ved bo behandlingen må dette være gældende – dog med det særlige problem, at boet faktisk ikke kan få efterprøvet om der er særlige omstændigheder jf. ovenfor.

### 3.3. Særlige omstændigheder (holdepunkter) forud for handelen.

Når der kan korrigeres for særlige omstændigheder (holdepunkter) forud for en handel, hænger dette samme med, at vurderingen evt. ikke har taget højde for disse særlige forhold.

Men hvis der er gået så lang tid siden de særlige omstændigheder indtrådte, at der i mellemtiden er foretaget en alm. ejendomsvurdering, en årsvurdering eller en salgsvurdering efter § 11 jf. ovenfor, bør man ikke længere skulle tage hensyn til disse særlige omstændigheder. Man må gå ud fra, at vurderingen er korrigeret for disse forhold.

#### Eksempel 1

En boligejendom er pr. 1. januar 2020 vurderet til f.eks. til 2 mio. kr. og købes på det frie marked til 3,5 mio. kr. i 2021. I slutningen af 2024 indgår denne ejendom i en familiehandel. Ved denne familiehandel bør man kunne tage udgangspunkt i vurderingen pr. 1. januar 2024. I denne situation har vurderingsstyrelsen haft mulighed for at tage højde for handelsprisen i 2020 både ved en alm. vurdering pr. 1. januar 2022 og faktisk igen ved en alm. vurdering pr. 1. januar 2024.

Vurderingsstyrelsen har jo fået indberetning om handelen i 2020 sammen med, at de indsamler en lang række andre oplysninger vedr. ejendommen. Hvis vurderingsstyrelsen ikke tager hensyn til de indsamlede oplysninger, må det være en fejl, som ikke kan lægges skatteyder til last jf. også citatet ovenfor om, at man skal kunne stole på vurderingerne, og at det offentlige må bære ansvaret for evt. fejl ved vurderingerne.

Købsprisen i 2020 burde derfor ikke længere være en særlig omstændighed.

På baggrund af de formuleringer, der tidligere er blevet afgivet fra de centrale myndighederne, må ejerne kunne stole på rigtigheden af vurderingerne, derfor bør en købspris, der afviger fra vurderingen ikke længere kunne anses for en særlig omstændighed, hvis der i mellemtiden er foretaget mindst én alm. vurdering, årsomvurdering eller en § 11 salgsvurdering.

#### Eksempel 2

En ejendom er købt i 2019 for f.eks. 5 mio. kr. Ved vurderingen 1. januar 2020 er ejendommen vurderet til 4 mio. kr. og ved vurderingen 1. januar 2022 er vurderingen på 4,2 mio. kr.

Denne ejendom overdrages ved en gaveydelse lige efter, at man har modtaget vurderingen pr. 1. januar 2022.

Denne ejendom bør kunne overdrages til 80 pct. af 4,2 mio. kr. dvs. til 3,36 mio. kr.

Samme eksempel, men vurderingsmyndighederne har tilrettet vurderingen pr. 1. januar 2022 så man nu har taget hensyn til købsprisen i 2019 og har 1. januar 2022 vurderet ejendommen til f.eks. 5 mio. kr.

I denne situation vil købsprisen i 2009 ej heller kunne anses for at være en særlig omstændighed (holdepunkt), der kan påvirke brugen af 80 pct. reglen, dvs. at ejendommen i 2022 kan overdrages til mindst 4 mio. kr.

Hvis Skattemyndighederne mener, at der i disse situationer er særlige omstændigheder, vil de antagelig ansætte værdien til mindst købsprisen i 2019, dvs. at den gaveafgifts pligtige værdi i stedet vil være på 5 mio. kr.

#### Eksempel 3

I sagen SKM2019.369.ØLR havde afdøde købt ejendomme i 2013 for 4.350.000 kr. Ejer døde i 2017 og ejendommen blev i 2018 udlagt fra boet til en værdi svarende til 85 pct. af seneste vurdering, som var på 1.750.000 kr. Udlægsværdien var derfor på 1.487.500 kr.

Jeg var selv delvist involveret i denne sag og kan derfor medtage flere oplysninger, end der direkte fremgår af afgørelserne.

Ejendommen, der konkret er en boligejendom (kode 01 ved nuværende vurdering), er beliggende i et udbygget sommerhusområde og var vurderet til 1.800.000 kr. ved vurderingen 1. oktober 2011 og til 1.750.000 kr. ved vurderingen 1. oktober 2013 og alle efterfølgende vurderinger.

Under normale omstændigheder burde vurderingsmyndighederne allerede ved de alm. vurderinger i 2013 og 2015 og 2017 havde taget højde for den i forhold til vurderingen i 2011 meget højde handelspris og evt. justeret vurderingerne i overensstemmelsen hermed.

På grund af fastfrysningen af vurderingerne siden 2011 har man formentlig ikke kunnet tage højde for ændringer, der skyldes, at ejendommen var været handlet til priser, der afveg væsentligt fra den foreliggende vurdering. Ved indførelsen af den nye ejendomsvurderingslov har man dog klart muligheden for - i det mindste ved de alm. vurderinger - at tage højde for købspriser, der afviger væsentligt fra vurderingsniveauet. Ved en passende lovændring vil en købspris, der afviger væsentligt fra vurderingerne, også kunne medføre en årsomvurdering. Ved en § 11vurdering bør man også tage hensyn til de tidligere faktiske købspriser vedr. ejendommen.

Fremadrettet må det således forventes, at vurderingsstyrelsen faktisk tager hensyn til faktiske handelspriserne og derefter evt. justerer vurderingerne, hvis vurderingsstyrelsen konkret mener, at vurderingen faktisk ikke er retvisende.

Den situation, der derfor var til stede i SKM2019.369.ØLR, burde derfor ikke forekomme fremadrettet, og hvis den forekommer, så er det enten en fejl fra vurderingsmyndighedernes side eller vurderingsmyndighederne fortsat mener, at ejendommen, på trods af en høj faktisk handelspris, faktisk er vurderet rigtigt.

I begge situationer bør skatteyder derfor kunne støtte ret på den faktiske vurdering. Dette bør være gældende, når vurderingsstyrelsen faktisk har haft mulighed for at tage hensyn til faktiske købspriser ved en alm. vurdering inden ejendommen indgår i en handel omfattet af gaveafgiftsreglerne eller boafgiftsreglerne.

### 3.4. Forbedringer.

Hvis der er gennemført forbedringer på ejendommen, vil dette også kunne anses for særlige omstændigheder.

Ifølge punkt 8 i udkastet til ændringer af værdiansættelsescirkulæret tyder det på, at man kun skal korrigere for konsekvensen af bygningsændringen og ikke anse dette for en særlig omstændighed, der bevirker, at ejendommen i sin helhed skal ansættes til markedspris uden hensyntagen til 80 pct. reglen i øvrigt.

En ejendom er f.eks. vurderet til 5 mio. kr. Efter vurderingstidspunktet opføres en bygning med en kostpris på 500.000 kr.

Derefter overdrages ejendommen ved gave/arv. Der foreligger ikke andre særlige omstændigheder end opførelsen af bygningen.

Vil denne ejendomme kunne overdrages til 80 pct. af 5 mio. kr. + et tillæg vedr. bygningen på maks. kostprisen og værdi af evt. eget arbejde?

Eller skal ejendommen samlet værdiansættes til markedsprisen?

Om en korrektion af 80 pct. reglen se forslaget under kommentaren til værdiansættelsescirkulæret.

På samme måde som i foregående afsnit bør bygningsforbedringer, der er foretaget inden seneste alm. vurdering, en årsvurdering eller en § 11 vurdering, ikke længere kunne anses for særlige omstændigheder.

### 3.5. Efterfølgende hændelser.

I styresignalet henvises til at efterfølgende hændelser også kan være særlige omstændigheder. I denne forbindelse henviser man bl.a. til SKM2016.279.HR. hvor en efterfølgende belåning hos køber blev anset for et særligt holdepunkt (særlig omstændighed).

Skattemyndighedernes mulighed for at inddrage efterfølgende særlige holdepunkter vil dog jf. sidste afsnit af punkt 4.5 tidsmæssigt blive begrænset af tidsgrænserne for ændringen i en gaveanmeldelse (6 mdrs. frist) henholdsvis en boopgørelse (3 mdrs. frist).

Med en naturlig agtpågivenhed vil skatteyder derfor i langt de fleste tilfælde kunne afskære myndighedernes mulighed fra at inddrage efterfølgende særlige omstændigheder.

En faktisk belåning hos køber kan naturligvis normalt også udskydes, hvis den forventes at ville skabe problemer med værdiansættelsen.

Det er derfor begrænset hvilke efterfølgende særlige forhold, der faktisk kan blive inddraget som særlige omstændigheder.

I et dødsbo vil det være meget problematisk at tage hensyn til efterfølgende omstændigheder efter at boet er afsluttet.

### 3.6. Samtidige særlige omstændigheder.

Flere steder henvises til, at der kan være særlige omstændigheder jf. bl.a. i afsnit 4.5, hvis sælger af ejendommen giver arveforskud til andre arvinger.

Da et arveforskud afkortes i modtagers senere arv vil dette jo ikke rette op på den situation, at en af arvingerne (typisk et af børnene) har modtaget en fordel ved at have erhvervet en ejendom fra forældrene til en underpris i forhold til en markedspris.

Hvis der skal rettes op på det forhold, at et af børnene har fået en fordel ved køb til underpris, vil det skulle ske ved, at de andre arvinger (børn) modtager en tilsvarende gave og/eller der oprettes et testamente til fordel for de øvrige arvinger og/eller de andre børn allerede tidligere har modtaget relativt større gaver og/eller køber af ejendommen giver delvist arveafkald.

Det er derfor misvisende, at man skriver "arveforskud" i denne relation.

Ved gaveoverdragelser vil man dog normalt ikke betegne de øvrige arvinger som arvinger, men snarere betegne det som søskende til den datter/søn, der erhverver ejendommen.

#### Eksempel

Ved en gaveoverdragelse overdrages ejendommen til datteren D for 5 mio. kr. I familien mener man dog, at ejendommen har en reel værdi på 6 mio. kr. Datteren vil derfor i denne situation dels evt. få en gave, som indgår i selve berigtigelsen af handelen og derudover en gave ved at have købt ejendommen til "underpris". Hvis forældrene mener, at børnene skal ligestilles, vil forældrene derfor give sønnen (de øvrige børn) en gave på (hver) 1 mio. kr. eller man opretter et testamente om, at sønnen (og evt. øvrige børn) ved forældrenes død forlods skal arve 1 mio. kr. D kan selvfølgelig også give et arveafkald på 1 mio. kr. til fordel for medarvingerne.

Derudover vil forældrene evt. tillige give en gave til søskende til D, der modsvarer den gave, der evt. er indgået i selve berigtigelsen af selve handelen.

Skattemyndighederne kan anmode om en udtalelse fra forældrene om sønnen (de øvrige børn) har fået en gave i tilknytning til salget af ejendommen til datteren, udover den evt. gave, der modsvares af den evt. gave, der er indarbejdet i selve berigtigelsen af handelen til datteren.

Derimod mener jeg ikke, at skattemyndighederne på nogen måde kan kræve udleveret forældrenes testamente ligesom forældrene ikke er forpligtiget til at oplyse noget som helst om, hvorvidt man har oprette et testamente eller i givet fald, hvad der står i dette testamente. Børnene har selvfølgelig heller ikke krav på at se et af forældrene udarbejdet testamente. Forældrene kan også senere til enhver tid ændre deres testamente.

Testamentet er hemmeligt indtil dødsfaldet og kan ikke kræves udleveret forinden, end ikke notaren har krav på at se selve indholdet i testamentet.

Ovennævnte kompliceres i øvrigt ofte ved, at datteren ved købet til 5 mio. kr., alt andet lige påtager sig en større skatteforpligtigelse ved et senere salg af ejendommen (medmindre ejendommen kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen). Datterens nettofordel vil derfor typisk være 1 mio. kr. med fradrag af de skattemæssige konsekvenser heraf, dvs. minimum korrigeret med et beløb nogenlunde svarende til samme beløb, som ved beregningen af passivposter dvs. på ca. 30 pct. af 1 mio. kr.

I øvrigt kan forældre ved gave selv disponere over deres formue, som de vil, uden at børn har krav på at blive ligestille, og ved arv er der også meget vide rammer for at skævddele en formue imellem børnene.

I sagen i SKM2016.279.HR har det formentlig især været arveafkaldet fra den arving, der arvede ejendommene, som kan anses for den afgørende særlige omstændighed, der kan begrunde, at man kunne tilsidesætte 85 pct. reglen.

Det fremgår således i beskrivelsen af forholdene i sagen, at man henviser til, at værdien af boets ejendomme ikke må være mindre end den værdi, som faktisk lægges til grund ved arvedelingen jf. skattepolitisk redegørelse af juni 1994 som citeret i Landsrettens kendelse jf. SKM2015.302.VLR.

Arveafkaldet indikerer, at arvingerne indbyrdes havde lagt andre værdier til grund vedr. ejendommen, end som blev brugt i boopgørelsen og dermed en overskridelse af det forhold, at man reelt havde brugt andre værdier ved arvedelingen end i boopgørelsen. Arveafkaldet kan selvfølgelig også skyldes andre forhold, evt. at den anden arving havde mere brug for at blive økonomisk støttet, eller at afkaldsgiver tidligere kan have modtaget uforholdsmæssigt større gaver m.m. af forældrene og som afkaldsgiver syntes at der nu burde rettes op på.

Det bemærkes i øvrigt, at man i denne højesteretsdom jo ikke fik afgjort ejendommens reelle værdi, men kun fik fastlagt, at skattemyndighederne var berettiget til at få foretaget en skifteretsvurdering. Skattemyndighederne havde ej heller selv fastsat en værdi. Denne skifteretsvurdering kan hverken skattemyndighederne eller skatteyder indbringe for anden myndighed herunder ej heller få prøvet ved domstolene. Skattemyndighederne har ej heller fremlagt hvilken værdi, der så faktisk blev fastlagt ved skifteretsvurderingen.

### 3.7. Beregnelighed.

I dødsbobehandlingen er det meget afgørende, at man på et sikkert grundlag kan få fastlagt værdierne af aktiverne. Dette har ikke blot betydning for beregningen af selve boafgiften, men i endnu større grad for beregningen af dødsboskatten herunder bl.a. også om boet er skattefritaget eller ej.

Selv små ændringer i værdierne kan bevirke, at et dødsbo ændres fra skattefritaget til ikke-skattefritaget og kan dermed på dramatisk vis ændre hele den skattemæssige situation for boet og arvedelingen m.m.

Hvis skattemyndighederne ændrer værdierne, kan dette i væsentlig grad påvirke, hvordan man ville have opgjort boet, hvis man havde haft kendskab til de værdier, som skattemyndighederne efterfølgende vil acceptere.

Som eksempel kan henvises til SKM2019.369.ØLR. I boet indgik en række ejendomme herunder nogle landbrugsejendomme, der kunne udlægges med succession og nogle bl.a. den i sagen omhandlede ejendom, der ikke kunne udlægges med succession (boligudlejningsejendom).

Skattemyndighederne – uden at foretage en konkret vurdering på baggrund af en besigtigelse af ejendommen m.m. – ændrede værdien til samme beløb på ca. 4,35 mio. kr. som afdøde havde købt ejendommen for 4 år tidligere. 85 pct. reglen medførte en værdi på 1.487.500 kr.

Ved et udlæg til 1.487.500 kr. fik boet et tab efter ejendomsavancebeskatningen på ca. 2,8 mio. kr. Dette tab havde boet modregnet i en ejendomsavance ved udlæg af en landbrugsejendom. Den samlede skat i boet var herefter ca. nul. Da skattemyndighederne ændrede værdien af udlejningsejendommen, bevirkede dette en forøgelse af boets indkomst med ca. 2,8 mio. kr. Nettoresultatet blev herefter, at boets formue blev forøget med 2,8 mio. kr. – med fradrag af den forøgede boskat, dvs. netto en forøgelse af boets formue med ca. 1,4 mio. kr. Samlet skat m.m. på 1,4 mio. kr. + boafgift af 1,4 mio. kr. på 210.000 kr. dvs. i alt ca. 1.610.000 kr.



Hvis boet havde haft kendskab til denne værdi, ville man i stedet have udlagt en af landbrugsejendommene helt eller delvist med succession. Dermed ville boskatten atter blive nul. Den samlede værdi forøgelse i boet ville blive 2,8 mio. kr. med fradrag af den passivpost på 30 pct. (eller et værdinedslag), der kan beregnes af den avance, der nu ville blive udlagt med succession. Samlet forøgelse af boets afgiftspligtige formue på 1.960.000 kr. og en forøgelse af boafgiften på 294.000 kr.

Man har konkret anmodet om skattemæssig omgørelse, så landbrugsejendommen delvist udlægges med succession (aftale mellem boet og arvingen), men nu ca. 1 ½ år senere, har skattemyndighederne end ikke reageret på dette, ligesom de ej heller selv har foreslået en skattemæssig omgørelse. Skattemyndighederne skal ifølge juridisk vejledning faktisk foreslå skattemæssig omgørelse, når en ændring hos skattemyndighederne helt eller delvist kan imødegås ved en omgørelse.

Dette lille eksempel viser, at det selvfølgelig er afgørende for at opnå en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af behandlingen af boet, at man har sikkert kendskab til de værdier, som myndighederne vil godkende.

Hvis man derfor ikke kan stole på 80 pct. reglen vil man jo i stigende omfang indhente sagkyndige vurderinger. Det næste vil formentlig så kunne medføre, at skattemyndighederne alligevel ikke tror på vurderinger, der ensidigt er indhentet af boet.

Det måtte også være usikkert om der faktisk var særlige omstændigheder – en afgørelse som Skattemyndighederne i dag reelt ensidigt kan afgøre.

Hvad vil der f.eks. ske, hvis boet har indhentet en vurdering – og hvor man derfor ikke kan bruge 80 pct. reglen - men denne vurdering ikke ses at stemme overens med de andre særlige holdpunkter f.eks. belåningen, tidligere købspriser m.m.

I nogle tilfælde vil man f.eks. indhente flere vurderinger og hvilken skal i så fald bruges?

Som reglerne er i dag, kan man ej heller anmode om bindende svar omkring værdierne i et dødsbo.

I dødsboer vedr. landbrugsejendomme kan man dog jf. ejendomsvurderingslovens § 11 fra og med 1. januar 2021 anmode om en § 11 salgsvurdering.

Hvis der skal være en mening med denne salgsvurdering, må den kunne anvendes ved 80 pct. reglen. Anmodningen om en salgsvurdering kan derfor ikke anses for en særlig omstændighed. Der skal i så fald andre stærke holdpunkter for, at denne salgsvurdering – selvom vurderingsstyrelsen netop har foretaget den – ikke kan anses for retvisende.

### 3.8. Værdiansættelsen i regnskabet

Det anføres i styresignalet, at man kan tage hensyn til en værdiansættelse i årsregnskabet m.m.

I mange årsregnskaber bruger man den historiske anskaffelsessum, ejendomsvurderingerne eller en af skatteyder/revisor skønnet værdi. Ofte anvendes seneste ejendomsvurdering.

Det må dog være usikkert, hvordan man faktisk vil medregne landbrugsejendomme fremover i årsregnskaberne, når der fra og med 2021 ikke længere fastsættes en ejendomsværdi.

Man kan fremover ej heller få en salgsvurdering efter § 11, idet man kun kan få en sådan vurdering, hvis man aktuelt vil sælge ejendommen ved en gaveoverdragelse eller ved arv.

I nogle regnskaber har man fået foretaget en mæglervurdering ved opgørelsen af formuen i årsregnskaberne. Dette gælder især, hvor dette f.eks. i forbindelse med større investeringer er nødvendigt for at opgøre en retvisende status over for pengeinstitutter m.m. Denne vurdering indgår

ofte i pengeinstituttets solvens beregning for den pågældende skatteyder og dermed indirekte for fastsættelsen af bidragsprocenter, rente m.m. på skatteydere lån i pengeinstitut og realkreditinstitut.

Det vil derfor være meget forskellige informationer, man vil kunne få ved at gennemse årsregnskaberne, og derfor bør de ikke kunne bruges som et særligt holdepunkt. I givet fald ville man jo ikke op imod et kommende generationsskifte bruge for store værdier vedr. ejendommen i årsregnskaberne.

### 3.9. Ejendommens belåning jf. SKM2016.279.HR.

I SKM2016.279.HR havde køber belånt ejendommen med realkreditlån på 1.920.000 kr. og da belåningsgrænsen var på 80 pct. for denne type ejendom, havde skattemyndighederne beregnet, at realkreditinstituttet måtte have vurderet ejendommen til mindst 2.400.000 kr. og da ejendommen var udlagt for 1.920.000 kr., var dette en særlige omstændighed.

Tilsvarende beregning for den anden ejendom, der indgik i boopgørelsen.

Det bør bemærkes, at dommen ikke tager stilling til disse værdimæssige forhold, men at dette holdepunkt sammen med arveafkaldet og indtjeningen og – formentlig primært arveafkaldet - bevirkede, at der samlet set var særlige omstændigheder. Derefter blev det godkendt af Højesteret, at der skulle udnævnes særlige sagkyndige til at foretage en vurdering, dvs. en skifteretsvurdering.

Udlægsværdien vil i så fald blive resultatet af den sagkyndig vurdering af ejendommen.

Man burde derfor offentliggøre, hvad resultatet faktisk blev ved den efterfølgende sagkyndige vurdering. Først når man har denne oplysning, kan man faktisk vurdere, om det var berettiget at kræve en sagkyndig vurdering herunder ikke mindst, om vurderingsmyndighedernes påstand om, at man via belåningen kunne regne sig tilbage til en forventet mindste pris vedr. ejendommen, kan anvendes.

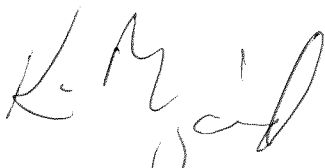
Man kan derfor ikke bruge denne kendelse til at fastlægge marginer imellem prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien jf. afsnit 4.4.

80 pct. reglen vil i øvrigt ofte bevirke en væsentlig gennemsnitlig forskel imellem den reelle handelsværdi og 80 pct. af seneste vurdering. Dette må respekteres af skattemyndighederne. I modsat fald må man jo anmode politikerne om generelt at ophæve 80 pct. reglen.

### 3.10. Vedr. den tidsmæssige sammenhæng jf. afsnit 4.5.

Som nævnt ovenfor mener jeg ikke, at der kan tages hensyn til særlige omstændigheder, der er foregået inden seneste alm. vurdering, en årsomvurdering eller en § 11 salgsvurdering.

Man kan evt. tage hensyn til efterfølgende handler, men dette gælder ikke efter, at en boopgørelse er godkendt eller en gaveanmeldelse er godkendt. Der er derfor meget begrænsede muligheder for at tage hensyn til disse efterfølgende omstændigheder.



Knud Maegaard  
agroSkat