

Udkast til styresignal om genoptagelse som følge af Højesterets kendelse SKM2021.267.HR vedrørende særlige omstændigheder ved overdragelse af en udlejningsejendom i et dødsbo efter 15 pct.-reglen i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982

Dato for offentliggørelse	03 May 2022 13:35
Tidsfrist for afgivelse af hørings svar	02 Jun 2022 23:59
Kontaktperson	Daniel Yuki Bujandric
Myndighed	Skatteforvaltningen
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	20-1281652
Dokument type	Udkast til styresignal
Overordnede emner	Skat
Emneord	15 pct.-reglen - boafgift - særlige omstændigheder
Status	Igangværende høring
Resumé	<p>I styresignalet beskrives en ændring af praksis som følge af Højesterets kendelse, SKM2021.267.HR.</p> <p>Højesteret traf med sin kendelse afgørelse om, at en beregnet afkastprocent på en fast ejendom, samt den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme ikke kan anses som særlige omstændigheder, der kan begrunde en udmelding af sagkyndig vurdering og dermed tilsidesættelse af 15 pct.- reglen i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 i cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret).</p> <p>Skattestyrelsen har i SKM2021.442.SKTST meddelt, at Skattestyrelsen vil udsende et styresignal om kendelsens betydning for dansk praksis. Styrelsen meddelte samtidig, at forældelsesfristen i forhold til krav på tilbagebetaling af gaveafgift suspenderes fra og med Højesterets kendelse den 26. april 2021. Dette styresignal fastsætter, at den i SKM2021.442.SKTST meddelte suspension ophører 3 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal.</p>
Reference(r)	Boafgiftsloven
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.E.9.2 .
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.A.6.2.1 .
Høringsparter	Høringsliste SKAT.docx

1. Baggrund for ændring af praksis

Styresignalet vedrører en ændring af praksis om anvendelsen af 15 pct.-reglen i i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberetning (herefter værdiansættelsescirkulæret) af fast ejendom mellem nærtstående. Styresignalet har særligt betydning ved anvendelsen af 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af udlejnings- og investeringsejendomme mellem nærtstående.

Baggrunden for ændringen af praksis er Højesterets kendelse ved [SKM2021.267.HR](#), hvor Højesteret tog stilling til anvendelsen af 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret ved overdragelse af fast ejendom. Højesterets fortolkning i sagen gælder ikke alene på dødsboområdet, men også på gaveområdet, jf. [SKM2021.345.VLR](#) og [SKM2022.3.ØLR](#)

I styresignalet fastsættes frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Det retlige grundlag

Boafgiftsloven

Afgift af dødsboer m.v.

§ 12, stk. 1, 1. punktum:

"Aktiver og passiver i dødsboer skal i boopgørelsen ansættes til deres handelsværdi, på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag. "

§ 12, stk. 2, 1. og 4. punktum:

"Hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering og told- og skatteforvaltningen finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på de i stk. 1 nævnte tidspunkter, kan den ændre værdiansættelsen eller anmode skifteretten om at udmelde en eller flere sagkyndige til at foretage en vurdering efter § 93 i lov om skifte af dødsboer. [...] Hvis told- og skatteforvaltningen 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 § 93 i lov om skifte af dødsboer. "

3.2. Dødsboskifteloven

§ 93, stk. 1:

"Skifteretten kan efter anmodning bestemme, at handelsværdien af boets aktiver eller passiver skal fastsættes ved sagkyndig vurdering. "

Bestemmelsen stammer fra lovforslag L 120 af den 8. december 1995 til lov nr. 383 af 22. maj 1996. I de specielle bemærkninger til § 93, stk. 1, fremgår bl.a. følgende:

Til kapitel 26 Sagkyndig vurdering

[...]

Ved lovforslaget tilsigtes det at opbygge et nyt fælles vurderingssystem til sikring af, at et aktiv ansættes til den samme værdi i de forskellige relationer, idet de grundlæggende regler for et sådant vurderingssystem foreslås medtaget ved lovforslagets kapitel 26. Det er herved forudsat, at de skattemæssige vurderingsregler udformes i forlængelse af og i samspil med grundreglerne i forslagets kapitel 26.

[...]

Efter forslaget skal værdiansættelserne ved en sagkyndig vurdering, som det er tilfældet efter de skatteretlige vurderingsregler, give udtryk for handelsværdien ved salg til tredjemand.

Til § 93

[...]

Kan der ikke under behandlingen af et bo opnås enighed om, hvorvidt en sagkyndig vurdering skal finde sted, eller hvem der skal virke som vurderingsmænd, kan spørgsmålet forelægges skifteretten, der herefter træffer afgørelse derom, jf. stk. 1. Anmodningen kan fremsættes af enhver, der har retlig interesse i aktivets værdiansættelse og kan fremsættes såvel i forbindelse med boets berigtigelse som under selve bobehandlingen.

Behandles boet ved bobestyrer, vil beslutningen om, hvorvidt sagkyndig vurdering skal foretages, efter omstændighederne skulle træffes efter reglerne i forslagets § 53.

Skifteretten kan afvise en anmodning om sagkyndig vurdering, såfremt den er åbenbart overflødig, f.eks. en anmodning om vurdering af børnoterede værdipapirer, hvis kursværdi skal fastsættes på grundlag af officielle kursnoteringer.

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning

(...)

A. Aktiver

2. De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes normalt til deres værdi i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel ogandel forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked.

(...)

4. Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal den ansættes til værdien i handel ogandel. Det fremgår af §§ 17-19 i arve- og gaveafgiftsloven, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Skatte- og afgiftsmyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

(...)

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

(...)

B. Passiver

(...)

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse. (...)

(...)

3. Gældende praksis

Ved overdragelse af fast ejendom ved gave eller arv skal ejendommen værdiansættes til handelsværdien på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jf. boafgiftslovens § 12.

Retningslinjer for værdiansættelsen findes i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberetning.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan det på baggrund af gældende retspraksis fastslås, at hovedreglen er, at en værdiansættelse kan ske efter 15 pct.-reglen, medmindre der er særlige og konkrete omstændigheder vedrørende den pågældende ejendom. 15 pct.-reglen kan således ikke anvendes ved overdragelse af fast ejendom, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Der henvises til Skattestyrelsens udkast til styresignal vedrørende 15 pct.-reglen.

Det har i forhold til investerings- eller erhvervsejendomme været Skattestyrelsens opfattelse, at en af Skattestyrelsen beregnet afkastgrad på den pågældende faste ejendom kunne udgøre et holdepunkt for ejendommens reelle handelsværdi, hvorefter 15 pct.-reglen ikke kunne anvendes.

4. Højesterets kendelse i **SKM2021.267.HR**

SKM2021.267.HR vedrører et dødsbo, hvor 50 pct. af den ene ud af to udlejningsejendomme blev arveudlagt til afdødes søster, der var enearving. Søsteren ejede i forvejen den resterende del af den udlagte ejendom, der ved udlægget blev værdiansat efter 15 pct.-reglen.

Værdiansættelsen var efter Skattestyrelsens opfattelse ikke udtryk for ejendommens reelle handelsværdi. Styrelsen anmodede derfor skifteretten om, at der skulle foretages en sagkyndig vurdering af ejendommens handelsværdi på udlægstidspunktet, efter boafgiftslovens § 12, stk. 2, jf. dødsboskiftelovens § 93, stk. 1.

Dette skete med henvisning til, at sammenlignelige udlejningsejendomme i samme geografiske område var solgt til priser væsentligt over den offentlige ejendomsvurdering, samt at beregninger foretaget af Skattestyrelsen vedrørende afkastprocenten på ejendommen viste, at afkastprocenten, når der bliver taget udgangspunkt i udlægsværdien, var højere end gennemsnittet for området.

Både skifteretten og Østre Landsret fandt, at der på det foreliggende grundlag forelå sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om sagkyndig vurdering burde tages til følge.

Med henvisning til [SKM2016.279.HR](#) udtalte Højesteret imidlertid følgende i præmisserne om, hvad der generelt skal forstås ved særlige omstændigheder:

"Højesteret har ved kendelse af 8. marts 2016 (UfR 2016.2126) fastslået, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Kun hvis der foreligger særlige omstændigheder, vil skattemyndighederne kunne få udmeldt en sagkyndig til at vurdere handelsværdien af en udlagt ejendom."

[...]

"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."

[...]

"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." [Skattestyrelsens fremhævelse]

Derved blev Skattestyrelsens anmodning om udmelding af sagkyndig vurdering ikke taget til følge.

I sagen havde ejendommen altid været optaget til den offentlige ejendomsvurdering i årsregnskaberne. Der var således ikke oplyst særlige konkrete oplysninger om en anden værdiansættelse af den konkrete ejendom end den værdiansættelse, der fulgte af den offentlige ejendomsvurdering.

5. Ny praksis

Efter Skattestyrelsens opfattelse fastslår [SKM2021.267.HR](#), at en af Skattestyrelsen beregnet afkastgrad på en fast ejendom samt den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme ikke kan anses som særlige omstændigheder, der kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering og derved tilsidesætte, at 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret kan anvendes.

Det følger således af kendelsen, at det offentlige må bære risikoen for, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav i forhold til den almindelige prisudvikling. For at en værdiansættelse efter 15 pct.-reglen kan tilsidesættes, skal der foreligge særlige konkrete oplysninger om den konkrete ejendom.

Skattestyrelsen havde i sagen støttet sig på oplysninger om salg af andre ejendomme i området, som var handlet til væsentligt over den offentlige vurdering.

Højesteret fandt, at både den prisstatistik, som Skattestyrelsen havde henvist til, og den af styrelsen beregnede afkastprocent vedrørende den udlagte ejendom 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.

Der kan efter Skattestyrelsens opfattelse foreligge særlige konkrete oplysninger om en investerings- eller erhvervs ejendom, hvis ejendommen er værdiansat til dagsværdien i et regnskab. Hvis der foreligger sådanne oplysninger, kan denne værdiansættelse således udgøre et holdepunkt for, at ejendomsvurderingen /- 15 pct. ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi, og vil efter Skattestyrelsens opfattelse ikke være sammenlignelig med situationen i [SKM2021.267.HR](#).

I de tilfælde hvor ejendommens dagsværdi i årsregnskabet er fastsat på baggrund af en professionel vurderingsmands vurdering, vil situationen være at sammenligne med de tilfælde, hvor parterne fx har indhentet en sagkyndig vurdering fra en ejendomsmægler. I sådanne tilfælde er der tidligere praksis for, at 15 pct. reglen ikke kan anvendes, jf. [SKM2021.534.SR](#), TFA2000.177.ØLD og TFA2013.390.VLD.

Dagsværdien i et årsregnskab kan fx også være fastsat på baggrund af en afkastberegning, og denne beregning kan således også udgøre et holdepunkt for, at ejendomsvurderingen /- 15 pct. ikke er udtryk for ejendommens handelsværdi.

Hvis ejendommen er værdiansat under dens reelle handelsværdi, vil den beregnede afkastgrad være højere end den afkastgrad, en tilsvarende investering normalt vil give på markedet for investerings- eller erhvervsejendomme.

6. Genoptagelse

6.1. Genoptagelse af værdiansættelser af aktiver og passiver i afsluttede dødsboer

For så vidt angår genoptagelse af allerede afgjorte værdiansættelser af aktiver og passiver i afsluttede dødsboer, er eventuel genoptagelse ikke omfattet af skattemyndighedernes kompetence, jf. dødsboskiftelovens § 80. Kompetencen til genoptagelse tilfalder i disse tilfælde skifteretterne. Henvendelser om muligheden for at genoptage allerede afgjorte værdiansættelser af aktiver og passiver i afsluttede dødsboer skal derfor rettes til den relevante skifteret.

6.2. Genoptagelse af beregning af gaveafgift

Tidsbegrænsningen for anmodninger om genoptagelse i tilsvarende sager er bestemt af de gældende frist- og forældelsesregler. Der henvises til Den juridiske vejledning afsnit [A.A.7.1.6](#) om Lempelse af praksis.

For så vidt angår genoptagelse af sager om beregning af gaveafgift, fremgår det af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 9 og § 27, stk. 5, at tilbagebetaling af gaveafgift ikke er omfattet af skatteforvaltningslovens fristregler. Fristen for at anmode om tilbagebetaling af afgiften reguleres derimod af forældelseslovens regler, jf. lovbekendtgørelse nr. 1238 af 9. november 2015, med senere ændringer.

Krav om tilbagebetaling af gaveafgift er således omfattet af forældelsesfristen på 3 år, jf. forældelseslovens § 3, stk. 1. Hvad enten tilbagebetalingen skyldes en urigtig formening om skyld (*condictio indebiti*) eller andre forhold, der begrunder ret til tilbagebetaling, kan kravet principielt rejses straks, når betalingen har fundet sted. Forældelsesfristen begynder derfor at løbe fra det tidspunkt, hvor der er sket indbetaling og/eller modregning af kravet. Se f.eks. U 1982 580 H, U 1992 619 H, U 1992 695 H og U 2002 1464 H.

I forhold til eventuelle krav om tilbagebetaling af gaveafgift er det Skattestyrelsens opfattelse, at den 3-årige forældelsesfrist skal regnes tilbage fra tidspunktet for Højesteretskendelse af 26. april 2021, det vil sige fra den 25. april 2018.

For så vidt angår tilbagebetalingskrav, som allerede måtte være fremsat overfor Skattestyrelsen, som ikke var forældet på fremsættelsestidspunktet og hvor der endnu ikke er truffet afgørelse, er retsvirkningen af anmodningen om tilbagebetaling, at forældelsen afbrydes foreløbigt i overensstemmelse med forældelseslovens § 21, stk. 2. Foreløbig afbrydelse af forældelse forudsætter således ikke anlæggelse af retssag. Retsvirkningen af foreløbig afbrydelse er, at forældelse tidligst indtræder et år efter, at Skattestyrelsen har meddelt sin stillingtagen til kravet om tilbagebetaling.

For så vidt angår Skattestyrelsens genoptagelse af egen drift kan styrelsen alene identificere de sager, hvor styrelsen selv har ændret værdiansættelsen på baggrund af særlige omstændigheder i form af afkastgraden eller den regnskabsmæssige opgørelse. Disse vil af egen drift blive genoptaget af styrelsen. Styrelsen kan imidlertid ikke identificere de sager, hvor skatteyder har disponeret i den tro, at denne var afskåret fra at anvende 15 pct-reglen med henvisning til, at afkastgraden eller den regnskabsmæssige opgørelse ville udgøre en særlig omstændighed ved værdiansættelsen af den pågældende faste ejendom.

7. Forældelse

Skattestyrelsen har i [SKM2021.442.SKTST](#) meddelt, at Skattestyrelsen accepterer, at forældelsesfristen i forhold til krav på tilbagebetaling af gaveafgift suspenderes fra og med Højesterets kendelse den 26. april 2021. Suspensionen indebærer ikke, at Skattestyrelsen er afskåret fra at påberåbe sig forældelse, som allerede måtte være indtrådt før suspensionsperioden.

For så vidt angår anmodning om tilbagebetaling, som allerede måtte være fremsat overfor Skattestyrelsen, og som ikke var forældet på fremsættelsestidspunktet, vil den 3-årige forældelsesfrist under alle omstændigheder være stillet i bero fra tidspunktet for kravets fremsættelse og indtil det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen træffer endelig afgørelse i sagen, jf. forældelseslovens § 21.

Det fremgik endvidere af [SKM2021.442.SKTST](#), at det vil fremgå af styresignalet om genoptagelse mv. hvornår suspensionen ophører. Skattestyrelsen skal herved meddele, at den tidligere meddelte suspension i [SKM2021.442.SKTST](#) ophører 3 måneder efter offentliggørelsen af nærværende styresignal.

Såfremt der inden 3 måneder efter offentliggørelsen af nærværende styresignal rejses krav om tilbagebetaling, vil kravet ikke være forældet. retsvirkningen er, at forældelsesfristen afbrydes foreløbigt i overensstemmelse med forældelseslovens § 21, stk. 2. Retsvirkningen af foreløbig afbrydelse er, at forældelse tidligst indtræder et år efter, at Skatteforvaltningen har meddelt sin stillingtagen til kravet om tilbagebetaling.

Såfremt der 3 måneder senere end offentliggørelsen af nærværende styresignal rejses krav om tilbagebetaling, gælder de sædvanlige forældelsesregler.

8. Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CPR.nr eller CVR-nr.

9. Gyldighed

Styresignalet er gyldigt fra tidspunktet for offentliggørelsen af styresignalet.

Den ændrede praksis, som er beskrevet i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit. C.E.9.2. og C.A.6.2.1.

Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2023-1 er styresignalet ophævet.

Send kommentar