

Udkast til styresignal vedrørende 15 pct.-reglen, særligt hvornår der foreligger særlige omstændigheder

Dato for offentliggørelse	03 May 2022 13:34
Tidsfrist for afgivelse af hørings svar	02 Jun 2022 23:59
Kontaktperson	Carina Vinkler
Myndighed	Skatteforvaltningen
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	18-1219256
Dokument type	Udkast til styresignal
Overordnede emner	Skat + Afgift
Emneord	Særlige omstændigheder, handelsværdi, styresignal
Status	Igangværende høring
Resumé	<p>Skattestyrelsen har i dag offentliggjort et udkast til styresignal vedrørende 15 pct.-reglen, særligt hvornår der foreligger særlige omstændigheder, på høringsportalen.</p> <p>Styresignalet vedrører den såkaldte 15 pct.-regel i pkt. 6 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, "værdiansættelsescirkulæret", som er en hjælperegulering til værdiansættelse af ejendomme i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Styresignalet vedrører ligeledes 20 pct.-reglen fsva. offentlige ejendomsvurderinger med vurderingstermin 1. januar 2020, som er meddelt ejendommens ejer.</p> <p>Styresignalet har tidligere været i høring i perioden 5. maj 2020 til 2. juni 2020, og styresignalet er blevet opdateret med den seneste praksis på området.</p> <p>I styresignalet beskriver Skattestyrelsen, hvornår der foreligger såkaldt særlige omstændigheder, dvs. hvornår skattemyndighederne som følge af særlige omstændigheder ikke er bundet af en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen.</p>
Reference(r)	Boafgiftsloven
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.E.9
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.A.6.2
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C.H.2.1.8
Høringsparter	Høringsliste SKAT.docx

1. Indledning

Ved overdragelse af fast ejendom i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning, finder cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, (herefter "værdiansættelsescirkulæret"), anvendelse.

Værdiansættelsescirkulærets punkt 6 indeholder den såkaldte 15 pct.-regel, som er en hjælperegulering til værdiansættelse af ejendomme i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. Reglen ændres fremover til en 20 pct.-regel, og reglen har virkning for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af

en ejendom er meddelt ejeren en ny offentlig ejendomsvurdering med vurderingstermin 1. januar 2020.

Efter punkt 6 kan en fast ejendom værdiansættes til den senest bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A, +/- 15 pct.

Det fremgår af [SKM2016.279.HR](#), at skattemyndighederne ikke er bundet af en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen, hvis der foreligger såkaldt særlige omstændigheder, hvilket Højesteret bekræftede igen i [SKM2021.267.HR](#). I [SKM2021.345.VLR](#) og [SKM2022.3.ØLR](#) bekræftede landsretterne, at Højesterets fortolkning af 15 pct.-reglen i [SKM2016.279.HR](#) også gælder for gaveoverdragelser.

Henset til den særlige status som værdiansættelsescirkulæret har ved værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem nærtstående familiemedlemmer i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning, er udgangspunktet således fortsat, at 15 pct.-reglen kan anvendes, men at der vil være tilfælde, hvor de faktiske omstændigheder bevirker, at reglen ikke kan anvendes pga. særlige omstændigheder. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.

Styresignalet indeholder Skattestyrelsens fortolkning af domme mv. om, hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

For at statuere særlige omstændigheder skal der foreligge konkrete forhold vedrørende den overdragede ejendom, og disse forhold skal være særlige. Det særlige retter sig imod værdien af ejendommen. Den almindelige prisudvikling er således ikke grundlag for at statuere særlige omstændigheder, da det er det offentlige, som er nærmest til at bære risikoen for, at ejendomsvurderingerne ikke er rigtige.

På baggrund af den eksisterende praksis er det Skattestyrelsens opfattelse, at følgende tre elementer skal indgå i vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder:

- Ét eller flere holdepunkter for, at værdiansættelsen efter 15 pct.-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi,
- den tidsmæssige sammenhæng til overdragelsen, og
- hvor stor prisforskel der er mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der fremkommer efter holdepunktet/-erne.

Der skal foretages en samlet konkret vurdering, hvori alle tre elementer skal indgå.

Styresignalet indeholder i pkt. 4.3 en opstilling af eksempler på holdepunkter, hvor ejendomsvurderingen ikke er udtryk for ejendommens handelsværdi. Opstillingen er ikke udtømmende.

Hvis der foreligger særlige omstændigheder, kan en overdragelse foretaget efter 15 pct.-reglen indebære en gavebeskatning af prisforskellen mellem værdien efter 15 pct.-reglen og handelsværdien. Skattestyrelsen kan endvidere ændre boets værdiansættelse i et dødsbo eller begære sagkyndig vurdering ved Skifteretten, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Fravigelsen af 15 pct.-reglen er en helt særlig situation, idet Skatteforvaltningen ønsker at fravige dens egen vurdering. Som Højesteret anfører i [SKM2021.267.HR](#) må det offentlige bære risikoen for, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav. Den kan derfor efter værdiansættelsescirkulæret kun fraviges, når der foreligger særlige, konkrete forhold vedrørende den konkrete ejendom. Der er således tale om en helt anden situation end, når Skattestyrelsen ønsker at fravige skatteyderens egen værdiansættelse af et aktiv. Sidstnævnte situation berøres derfor ikke af dette styresignal.

Retningslinjerne for værdiansættelse ved overdragelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter, hvor overdragelsen ikke er omfattet af værdiansættelsescirkulæret, ændres ikke som følge af styresignalet. Ved bedømmelsen af, om en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan der efter administrativ praksis som udgangspunkt lægges vægt på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, men skattemyndighederne er ikke bundet af denne vurdering, hvis den ikke giver et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi ved salget. Dette følger af [SKM2013.841.HR](#) og Den juridiske vejledning afsnit [C.B.3.5.4.3](#) Fast ejendom. Se fx også [SKM2019.74.HR](#).

Næringsejendomme er ikke omfattet af værdiansættelsescirkulæret. Se [SKM2018.375.SR](#) og [SKM2018.378.SR](#). Styresignalet omfatter derfor ikke næringsejendomme. Landsskatteretten har truffet afgørelse i en konkret sag om gaveanmeldelser ([SKM2022.157.LSR](#)), og er nået til et andet resultat. Skatteministeriet har indbragt denne sag for domstolene.

[SKM2016.279.HR](#), [SKM2021.267.HR](#), [SKM2021.345.VLR](#) og [SKM2022.3.ØLR](#) omhandler kun værdiansættelsescirkulærets punkt 6, andet afsnit og punkt 48.

Derfor vil styresignalet ikke berøre cirkulærets øvrige punkter, herunder punkt 8 og 9. Praksis angående punkt 8 og 9 vil således fortsat gælde.

Det vil sige, at 15 pct.-reglen ikke kan finde anvendelse ved faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien (pkt. 8), samt i de tilfælde, hvor der er tale om ejerlejligheder, der er vurderet som udlejet, men som ved overdragelsen enten er fri eller bliver fri for lejemål (pkt. 9).

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

2. Baggrund

3. Regelgrundlaget

3.1. Boafgiftsloven

3.2. Dødsboskifteloven

3.3. Lov om realkreditlån og realkreditobligationer m.v.

3.4. Cirkulære om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

3.5. Praksis

3.6. Skattedepartementets udtalelser og skatteministerens besvarelse m.m.

4. Skattestyrelsens opfattelse

4.1. Nærmere om begrebet særlige omstændigheder i praksis

4.2. Hvornår foreligger der særlige omstændigheder

4.3. Hvad kan være et holdepunkt

4.4. Størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien

4.5. Den tidsmæssige sammenhæng

4.6 Sammenfatning

5. Gyldighed

2. Baggrund

Ved overdragelse af fast ejendom ved gave eller arv skal ejendommens værdi ansættes til handelsværdien på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jf. boafgiftslovens §§ 12 og 27.

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

Cirkulæret fastslår i punkt 2, at aktiver normalt skal ansættes til deres handelsværdi, og at dette forstås som det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i fri handel.

Af cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit fremgår, at 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.

Af ændringscirkulæret til værdiansættelsescirkulæret (CIR1Æ nr. 9792 af 27/09/2021) fremgår det af § 6, at hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 20 pct. højere eller lavere end den nævnte ejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af bo- eller gaveafgiften, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Af cirkulærets pkt. 48 fremgår, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

På dødsboområdet fastslog Højesteret i [SKM2016.279.HR](#), at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. I den konkrete sag forelå der særlige omstændigheder på baggrund af et arveafkald og optagelse af realkreditlån.

Den daværende skatteminister tilkendegav i sit svar til Folketingets Skatteudvalg, ved SAU alm. del spørgsmål nr. 262 (FT 2018/19), at han ville anmode Skattestyrelsen om at udarbejde et styresignal, hvor Skatteforvaltningen skulle beskrive reglerne vedrørende 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirku-

læret, herunder hvornår der foreligger særlige omstændigheder.

3. Regelgrundlaget

3.1. 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."

Afgift af gaver

§ 27, stk. 1:

"En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen."

§ 27, stk. 2, 1. punktum:

"Finder told- og skatteforvaltningen, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan den ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse."

Bestemmelserne stammer fra lovforslag L 254 af den 4. maj 1995 til lov nr. 426 af 14. juni 1995. I bemærkningerne til §§ 26-28 fremgår det, at reglerne om beregning af gaveafgift er de samme som ved beregning af boafgiften og tillægsboafgiften, og at der derfor henvises til bemærkningerne til § 12:

"Værdiansættelsesreglerne i § 27 ved beregning af gaveafgift er de samme som ved beregning af boafgiften og tillægsboafgiften. Der henvises derfor til bemærkningerne til § 12."

I de specielle bemærkninger til § 12 anføres indledningsvist, at efter arve- og gaveafgiftslovens § 17 skal et aktivs eller et passivs værdi fastsættes til handelsværdien. Efter forslagets § 12, stk. 1, skal disse regler fortsat være gældende. Derefter henviser bemærkningerne til principperne i værdiansættelsescirkulæret, som fortsat også vil være gældende:

"Efter arve- og gaveafgiftslovens § 17 skal et aktivs eller passivs værdi fastsættes til handelsværdien på skæringsdagen eller på det tidspunkt, hvor det udlægges til en arving. Det foreslås i stk. 1, at disse regler fortsat skal være gældende."

[...]

Principperne i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning og den praksis, der er etableret på området, vil fortsat være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget."

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:

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

3.3. Lov om realkreditlån og realkreditobligationer m.v.

§ 5:

"Inden for en lånegrænse på 80 pct. af ejendommens værdi kan der ydes lån til følgende ejendoms kategorier:

1) Ejerboliger til helårsbrug.

(...)"

§ 10.

"Realkreditinstituttet skal ansætte en kontantværdi af ejendommen til brug for låneudmålingen.

Stk. 2. Værdien skal ligge inden for det skønnede beløb, som ejendommen kan handles til på værdiansættelsesdatoen ved en uafhængig transaktion mellem en interesseret køber og en interesseret sælger på normale markedsvilkår, hvor parterne hver især har handlet på et velinformeret grundlag, med forsigtighed og uden tvang (markedsværdi). Forhold, der betinger en særlig høj pris, må ikke indgå i værdiansættelsen.

Stk. 3. Realkreditinstituttet skal ved værdiansættelsen tage hensyn til eventuel risiko for ændringer i markeds- eller strukturforhold.

(...)"

3.4. Cirkulære om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

Værdiansættelsescirkulæret nr. 185 af 17. november 1982 giver vejledende retningslinjer for værdiansættelsen af faste ejendomme:

"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.

3. Hvis en fast ejendom er solgt under bobehandlingen, og salget er sket i det åbne marked, skal værdien beregnes på grundlag af salgssummen, som denne indgår i boet. Salgsomkostninger kan fradrages, og eventuelle sælgerpantebreve ansættes til kursværdi.

[...]

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.

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrunder, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.

[...]

8. Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

9. Hvis en ejerlejlighed ved den seneste ejendomsvurdering er ansat som en udlejet ejerlejlighed under hensyn til huslejerestriktioner, er den seneste kontantejendomsværdi ikke et brugbart sammenligningsgrundlag, hvis ejerlejligheden ved arveudlægget eller gaveoverdragelsen er overdraget som »fri« ejerlejlighed.

I sådanne tilfælde bør skattemyndigheden foretage supplerende undersøgelser, f.eks. ved at indhente en udtalelse fra statsskattedirektoratet om ejerlejlighedens værdi i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

[...]

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse. Særlige spørgsmål kan forelægges for statsskattedirektoratet eller skattedepartementet, jf. pkt. 16 i skattedepartementets cirkulære af 17. juni 1970."

Cirkulære nr. 9792 af 27. september 2021 om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning trådte i kraft den 15. oktober 2021, jf. § 2, og har virkning for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af ejendommen er meddelt ejeren en vurdering af ejendommen efter ejendomsvurderingslovens §§ 5, 6 eller 11, dvs. ejendomsvurderinger med vurderingstermin 1. januar 2020, som er meddelt ejeren.

Uddrag fra ændringscirkulæret:

"1. Punkt 2-16 ophæves, og i stedet indsættes:

2. De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes til deres handelsværdi på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved handelsværdien forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i fri handel.

3. Hvis en fast ejendom er solgt under bobehandlingen, og salget er sket i fri handel, skal værdien beregnes på grundlag af salgssummen, som denne indgår i boet. Salgsomkostninger kan fradrages, og eventuelle sælgerpantebreve ansættes til kursværdi.

[...]

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med ejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne meddelte almindelige vurdering, jf. ejendomsvurderingslovens § 5, omvurdering, jf. ejendomsvurderingslovens § 6, eller vurdering efter ejendomsvurderingslovens § 11.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 20 pct. højere eller lavere end den nævnte ejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af bo- eller gaveafgiften, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Hvis Skatteforvaltningen finder, at værdiansættelsen af en fast ejendom inden for denne ramme i en boopgørelse ikke svarer til handelsværdien, fordi der foreligger særlige omstændigheder, kan Skatteforvaltningen 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, jf. boafgiftslovens § 12. Hvis Skatteforvaltningen påtænker at ændre værdiansættelsen, skal Skatteforvaltningen anmode skifteretten om at udmelde sagkyndig vurdering, hvis boet fremsætter begæring herom.

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 20 pct. over eller under ejendomsværdien, ændres værdiansættelsen, så den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst forhold, som begrunder, at denne fremgangsmåde ikke følges. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest meddelte ansættelse af ejendomsværdien.

[...]

8. Ved efterprøvelsen tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i ejendomsværdien.

9. Skatteforvaltningens ansættelse af ejendommens værdi benævnes den skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Denne værdi betragtes som afståelsessum for giveren og anskaffelsessum for gavemodtager i forbindelse med beskatningen af en eventuel fortjeneste på ejendommen efter lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 4.

Endvidere betragtes den skatte- og afgiftsmæssige værdi som anskaffelsessum og som salgssum efter afskrivningsloven, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 45."

3.5. Praksis

TfS1998.766Ø

Parterne kunne ikke anvende 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, idet skifteretten udtalte, at det måtte anses for et sagligt hensyn, at en faktisk konstateret videresalgspris inden for kort tid efter skæringsdagen skulle indgå i skønnet over ejendommens handelsværdi. Skødedatoen var den 4/11-1997 og skæringsdagen var den 21/3-1997, dvs. der var en tidsmæssig forskel på ca. 7 ½ måned i sagen. Landsretten tiltrådte de af skifteretten anførte grunde.

TFA2000.177.ØLD

Et dødsbos faste ejendom var offentligt vurderet til 1,450 mio. kr. En statsautoriseret ejendomsmægler havde på boets initiativ til brug for salgsovervejelser vurderet den til 1,4 mio. kr. Den var ifølge boopgørelsen udlagt til datteren for 1,25 mio. kr. Skatteforvaltningen forhøjede værdiansættelsen til

1,4 mio. kr. Skifteretten fandt den sagkyndige vurdering bindende, selv om den ikke var iværksat af skifteretten efter dødsboskiftelovens § 53, men af boet under salgsovervejelser. Boet var derfor afskåret fra at anvende værdiansættelsescirkulæret pkt. 6. Landsretten stadfæstede skifterettens afgørelse.

TFA2013.390.VLD

Et dødsbo fik foretaget to sagkyndige vurderinger af en landbrugsejendom, hvorefter ejendommens værdi fastsattes til et gennemsnit svarende til 1.319.000 kr. Ifølge testamente skulle arvingen A have fortrinsret til at udtage ejendommen til "almindelig vurderingspris minus 25 %". Ejendommen blev herefter udlagt til A til 989.250 kr. SKAT forhøjede værdien til 1.319.000 kr. Da de indhentede vurderinger var bindende sagkyndige vurderinger, var boet endvidere afskåret fra i afgiftsmæssig henseende at anvende værdiansættelsescirkulærets punkt 6.

SKM2007.431.LSR

En far kunne overdrage en ejendom til sin datter til ejendomsvurderingen minus 15 pct., uanset at han ca. et år forinden havde erhvervet den til en højere pris fra 3. mand.

SKM2018.375.SR

Skatterådet fastslog, at en næringsejendom ikke kan overdrages til den seneste offentlige ejendoms-værdi minus 15 pct. uden skattemæssig virkning.

SKM2018.378.SR

Skatterådet fastslog, at en ejendom, som ikke havde næringskarakter, kunne overdrages til den seneste kontante ejendomsvurdering minus 15 pct. Dette gjaldt, selvom ejendommen indgik i virksomhedens drift.

SKM2019.368.VLR

Få år før dødsfaldet var der foretaget renoveringer på en hotelejendom for ca. 33 mio. kr. I boopgørelsen var en ideel anpart på 50 pct. af ejendommen ansat til 14 mio. kr. (svarende til 50 pct. af den offentlige ejendomsvurdering, som udgjorde 28 mio. kr.).

Skifteretten fandt, at renoveringerne - sammenholdt med, at en beregnet afkastforrentning på baggrund af boets værdi af ejendommen klart oversteg markedets krav til afkast for investeringsejendomme i området - gjorde, at der forelå særlige omstændigheder. Landsretten stadfæstede skifterettens kendelse og tiltrådte, at der forelå særlige omstændigheder.

SKM2020.185.VLR

Skattestyrelsen havde anmodet om sagkyndig vurdering af en ejerlejlighed, der var udlagt til en arving for 654.500 kr. efter 15 pct.-reglen. Med henvisning til skifterettens grunde tiltrådte landsretten, at der forelå særlige omstændigheder som følge af, at arvingen kort efter udlægget havde optaget et kreditforeningslån, som med en belåning på 80 % ville svare til en værdi af ejerlejligheden på 1.365.000 kr., at kvadratmeterprisen ved udlægget afveg 150-185 % i forhold til kvadratmeterprisen på sammenlignelige ejerlejligheder, og at der måtte påhvile myndighederne et særligt ansvar for at påse, at den anden arvinges interesser ikke blev forbigået, når denne var umyndig.

SKM2021.492.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en campingplads, som spørger havde erhvervet i 1993. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt ville overstige overdragelsessummen. Rådet forudsatte ligeledes, at der ikke ville blive givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

SKM2021.493.SR (påklaget til Landsskatteretten)

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed til en datter ca. 2 år og 4 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 74 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem købsprisen ved handlen med tredjemand og overdragelsessummen ved overdragelsen til datteren, samt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen ved vurderingen. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.494.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed til en datter ca. 3 år og 2 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 54 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Skatterådet henså til den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen samt til prisforskellen mellem købsprisen, ved handlen med tredjemand, og overdragelsessummen ved overdragelsen til datteren. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.495.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en landbrugsejendom, som spørger havde erhvervet i 1986. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt ville overstige overdragelsessummen. Rådet forudsatte ligeledes, at der ikke ville blive givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

SKM2021.496.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en nedlagt landbrugsejendom, som spørger havde erhvervet i 1960. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt ville overstige overdragelsessummen. Rådet forudsatte ligeledes, at der ikke ville blive givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

SKM2021.497.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en udlejningsejendom, som var erhvervet i 1970. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt ville overstige overdragelsessummen.

SKM2021.498.SR

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed til en datter ca. 3 år og 2 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 110 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem købsprisen ved handlen med tredjemand og overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet samt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen ved vurderingen. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.499.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed, som spørger havde erhvervet i 2010. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt oversteg overdragelsessummen.

SKM2021.500.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejendom, som spørger havde erhvervet i 1998. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt oversteg overdragelsessummen.

SKM2021.501.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed, som spørger havde erhvervet i 2006. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt ville overstige overdragelsessummen. Rådet forudsatte ligeledes, at der ikke blev givet gaver eller arveforskud i væsentligt omfang til andre børn i forbindelse med overdragelsen.

SKM2021.502.SR

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed til en datter ca. 2 år og 2 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 57 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem købsprisen, ved handlen med tredjemand, og over-

dragelsessummen ved overdragelsen til barnet samt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen ved vurderingen. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.503.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejendom, som spørger havde erhvervet i 1971. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen. Spørgers søn ville blive begunstiget i form af en skattefri årsgave på 50.000 kr., efter at den pågældende ejendom var overdraget. Skatterådet forudsatte, at værdien af ejendommen ved lånop-tagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentlig oversteg overdragelsessummen. Skatterådet forudsatte ligeledes, at der ikke i forbindelse med overdragelsen af ejendommen ville blive givet andre gaver end én gave på 50.000 kr. til spørgers søn. Denne gave blev ikke anset for at være en væsentlig gave som kunne medføre, at der forelå særlige omstændigheder.

SKM2021.529.SR

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved overdragelse af en ejerlejlighed til en søn ca. 1 år og 10 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 91 pct. højere end overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde i den forbindelse vægt på prisforskellen mellem købsprisen ved handlen med tredjemand og overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet, samt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen ved vurderingen. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.530.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejerlejlighed til en datter ca. 3 år og 9 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 138 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde vægt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen samt på prisforskellen mellem købsprisen, ved handlen med tredjemand, og overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet ved vurderingen. Rådet henså til den procentuelle forskel, men også selve beløbets størrelse. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.531.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en påtænkt overdragelse af en ejendom til en søn ca. 3 år og 8 måneder efter moderens køb af ejendommen på markedsvilkår. Handelsprisen var ca. 125 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum ved overdragelsen til barnet. Rådet lagde vægt på den tidsmæssige forskel mellem købet fra tredjemand og overdragelsen, samt på prisforskellen mellem købsprisen ved handlen med tredjemand og overdragelsessummen ved overdragelsen til barnet ved vurderingen. Rådet henså til den procentuelle forskel, men også selve beløbets størrelse. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.532.SR

Skatterådet fandt, at der ikke forelå særlige omstændigheder ved en fars påtænkte overdragelse af 2/3 af et rækkehus efter 15 pct.-reglen. Sønnen påtænkte i forbindelse med overdragelsen at optage et realkreditlån, hvor størrelsen af lånet indikerede, at ejendommens værdi ville være vurderet ca. 21 pct. højere end overdragelsessummen opgjort efter 15 pct.-reglen. Rådet lagde vægt på, at en prisforskkel på 21 pct. mellem overdragelsessummen og holdepunktet i form af realkreditbelåningen, ikke kunne anses som væsentlig, når der ikke var andre holdepunkter. Ejendommen kunne derfor overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.533.SR (påklaget til Landsskatteretten)

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved en mors overdragelse af en ejendom til sin søn og svigerdatter efter 15 pct.-reglen. Sønnen og svigerdatteren overtog ejendommen den 15. juli 2019 og optog det første ud af to realkreditlån i september 2019. Lånets størrelse indikerede, at ejendommens værdi var vurderet ca. 108 pct. højere end overdragelsessummen.

Rådet lagde vægt på den tidsmæssige forskel mellem tidspunktet for det første realkreditlån, som blev optaget i september 2019, og tidspunktet for overdragelsen ved vurderingen. Rådet lagde endvidere vægt på den beløbsmæssige forskel mellem overdragelsessummen og holdepunktet i form af det først optagne realkreditlån. Rådet lagde i den forbindelse til grund, at renoveringerne ikke var foretaget forud for, at den første del af lånet blev bevilliget af realkreditinstituttet. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

SKM2021.534.SR

Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder ved en fars påtænkte overdragelse af en ejendom til sin datter efter 15 pct.-reglen. Rådet lagde vægt på prisforskellen mellem en mæglervurdering fra marts 2020 og overdragelsessummen ved overdragelsen til datteren, samt på den tidsmæssige forskel mellem holddepunktet i form af mæglervurderingen og overdragelsen.

Overdragelsessummen opgjort efter 15 pct.-reglen var på 2.805.000 kr., og mæglervurderingen var på 5.500.000 kr. Mæglervurderingen på 5.500.000 kr. var således ca. 96 pct. højere end overdragelsessummen på 2.805.000 kr. Ejendommens handelsværdi blev af ejendomsmægleren vurderet i marts 2020 dvs. for ca. 1 år og 7 måneder siden.

Skatterådet lagde tillige vægt på spørgers ønske om at kompensere et andet barn for differencen mellem overdragelsessummen og ejerlejlighedens handelsværdi. Ejendommen kunne derfor ikke overdrages efter 15 pct.-reglen.

3.6. Skattedepartementets udtalelser og skatteministerens besvarelse m.m.

Skattedepartementet har i udtalelse af 24. september 1984 (TfS 1984, 418) besvaret spørgsmål vedrørende værdiansættelsescirkulæret således:

"1) Kan skatte- og afgiftsmyndighederne anvende bestemmelserne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, jf. cirkulærets pkt. 12, og lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den foreliggende kontantejendomsværdi, jf. cirkulærets pkt. 6, afsnit 2, men skatte- og afgiftsmyndighederne finder, at kontantejendomsværdien er væsentlig forkeret.

...

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes oplyst, hvornår skatte- og afgiftsmyndighederne kan anvende retten til at lade et aktiv (en ejendom) vurdere af personer udmeldt af skifteretten, jf. kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, lov om afgift af arv og gave §§ 17-19 og cirkulærets pkt. 12.

[...]

Ad spørgsmål 1 ... og tillægsspørgsmålet:

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.

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.

Spørgsmål 1 må derfor besvares benægtende.

...

Når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under den relevante kontantejendomsværdi, jf. pkt. 6, 3. afsnit, eller hvor der i øvrigt er sket ændringer i ejendommens faktiske eller retlige status, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. pkt. 8, kan skatte- og afgiftsmyndighederne lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten.

" ... "

Af Skattedepartementets besvarelse fremgår endvidere

" ... "

Som anført ad spørgsmål 1), finder skattedepartementet ikke, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi. Dette må gælde, uanset om udlægsmotageren/gavemotageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontantpris, der er væsentlig højere end værdiansættelsen. Det bemærkes

i den forbindelse, at da udlægsmodtageren/gavemodtageren skal anvende udlægsværdien som anskaffelsessum ved det senere salg, jf. § 14, stk. 2, i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, vil fortjenesten som følge af den "lave" anskaffelsessum typisk blive beskattet ved udlægsmodtagerens/gavemodtagerens salg af ejendommen kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen.

...

Har udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå ved overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.

"..."

I Skattedepartementets udtalelse af 3. december 1984 (TfS 1984, 546) besvarede Skattedepartementet følgende spørgsmål

"1) Kan boet forlange, at skatte- og afgiftsmyndighederne ved arveafgiftsberegningen lægger værdiansættelser til grund, der omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end de relevante kontantejendomsværdier, jf. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, selv om ejendommen er udlagt til arvingerne med de højere vurderinger som udlægsværdi.

"..."

Skattedepartementets svarede

"..."

Ad spørgsmål 1...:

Udgangspunktet ved arve- eller gaveoverdragelse af fast ejendom er, at ejendommens værdi skal ansættes til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jf. lov om afgift af arv og gave §§ 17-19 og kildeskattelovens § 16. I cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning fastholdes dette udgangspunkt, jf. cirkulærets pkt. 4. Bestemmelserne i cirkulærets pkt. 6, der fastsætter retningslinjer for, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere boets/parternes værdiansættelse, bygger af praktiske grunde på en forudsætning om, at værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, omregnet til kontantværdi, normalt vil ligge inden for et interval, der afgrænses som den relevante kontantejendomsværdi +/- 15 pct. Når det imidlertid ved en vurdering i medfør af skiftelovens § 48 er konstateret, at denne forudsætning ikke holder, må skatte- og afgiftsmyndighederne efter skattedepartementets opfattelse være berettigede til at ændre værdiansættelsen til den af vurderingsmændene udfundne værdi, hvis en anden værdi er anvendt i boopgørelsen.

Spørgsmål 1 må således besvares benægtende."

"..."

Skatteministeren besvarede den 30. april 1990 (TfS 1990, 196) spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg vedrørende anvendelse af 15 pct.-reglen i forbindelse med ejendomsoverdragelser således:

"..."

Spørgsmål 1:

I hvilke relationer i skattelovgivningen anvendes som udgangspunkt hovedreglen om godkendelse af prisfastsættelser inden for +/-15 pct. af ejendomsværdien?

Spørgsmål 2:

Kan ministeren bekræfte, at +/-15 pct.-reglen er ufravigelig i sager med værdiansættelse i overdragelser, hvori der indgår et indberettet gaveelement, hvoraf der betales gaveafgift?

Svar:

Den såkaldte 15 pct.-regel indebærer, at skattemyndighederne normalt vil acceptere den aftalte overdragelsessum ved ejendomsoverdragelser mellem parter, som ikke kan antages at have modsatrettede interesser med hensyn til prisfastsættelsen, hvis overdragelsessummen omregnet til kontantværdi ikke afviger mere end 15 pct. fra den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantejendomsværdi.

15 pct.-reglen er begrundet i, at den offentlige vurdering og efterfølgende årsreguleringer bygger på gennemsnit og derfor er forbundet med en vis usikkerhed. Den overdragelsessum, der aftales mellem parterne i en ejendomsoverdragelse, må derfor inden for visse rammer kunne afvige fra den seneste, årsregulerede kontantværdi, uden at overdragelsessummen nødvendigvis antages at afvige fra den pågældende ejendoms værdi i handel og vandel.

Skattemyndighederne anvender i praksis 15 pct.-reglen først og fremmest ved ejendomsoverdragelser mellem en aktionær og dennes selskab samt ved overdragelser, der sker ved arv eller gave. Herudover kan reglen også finde anvendelse i ansættelsesforhold, dvs. hvor overdragelsen sker mellem en ansat og dennes arbejdsgiver. Der er imidlertid ingen fast afgrænsning af reglens anvendelsesområde, hvilket bl.a. hænger sammen med, at reglen kun er vejledende for skattemyndighederne. Den kan normalt fraviges, hvor det klart ville føre til et urimeligt resultat at anvende reglen.

For så vidt angår overdragelser ved gave, der udløser gaveafgift, fremgår 15 pct.-reglen af punkt 6 i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 (værdiansættelsescirkulæret).

Heri anføres, at hvis en ejendom overdrages til en kontantværdi, der er højst 15 pct. højere eller lavere end den senest bekendtgjorte, årsregulerede kontantværdi, skal denne værdi lægges til grund ved beregningen af afgift. Efter praksis gælder det også, selv om den seneste vurdering må antages at være fejlbehæftet, jf. min besvarelse af spørgsmål 3.

Selv om 15 pct.-reglen i relation til overdragelser, der sker ved arv eller gave, således har fået sin mest bastante form, er den dog ikke ufravigelig. Har den pågældende ejendom siden den seneste vurdering undergået faktiske eller retlige ændringer, f.eks. i form af om- eller tilbygning, finder reglen således ikke anvendelse.

Spørgsmål 3:

Der ønskes en gennemgang af den gældende praksis i forhold til indholdet af § 1, stk. 2 og stk. 3 a, og det grundlag denne praksis hviler på.

Svar:

"...

Skattemyndighederne sammenholder ... den aftalte overdragelsessum med den seneste, årsregulerede kontantejendomsværdi, der formentlig ofte vil være et mere korrekt udtryk for den aktuelle handelsværdi end en ældre vurdering. Som udgangspunkt accepteres den aftalte overdragelsessum, hvis den ikke afviger mere end 15 pct. fra den årsregulerede kontantværdi. Myndighederne er imidlertid ikke generelt bundet af denne retningslinje, hvis den årsregulerede kontantværdi må antages at være fejlbehæftet, eller der af andre årsager er grund til at antage, at den pågældende ejendoms handelsværdi afviger herfra.

Hvis den årsregulerede kontantværdi er for lav som følge af en fejlbehæftet vurdering, og den aftalte overdragelsessum ikke afviger mere end 15 pct. fra kontantværdien, er skattemyndighederne dog efter gældende praksis afskåret fra at ændre værdiansættelsen i tilfælde, hvor overdragelsen sker ved arv eller gave. Begrundelsen herfor er, at det offentlige i disse tilfælde antages at være nærmest til at bære risikoen for en fejlbehæftet vurdering.

"..."

Skattepolitisk redegørelse, Skatteministeriet, juni 1994 s. 156 ff., afsnit VI.6 (Retssikkerhedsudvalget).

"[...]"

Retsstillingen kan formentlig beskrives således, at hvis der foreligger oplysninger, der sandsynliggør, at den foreliggende ejendomsvurdering væsentligt afviger fra handelsværdien, kan myndighederne indhente en konkret vurdering af ejendommen og på grundlag heraf tage stilling til, om der foreligger maskeret udlodning. Det er en betingelse for at indhente en konkret vurdering, at der foreligger særlige oplysninger, der sandsynliggør, at den offentlige vurdering er væsentlig afvigende fra handelsværdien. De situationer, hvor det i praksis navnlig kan komme på tale at indhente en konkret vurdering er følgende:

- Kendskab til købesummer for samme ejendom ved handel mellem uafhængige parter indenfor de seneste år.
- Kendskab til andre vurderinger foretaget af finansieringsinstitutter
- Kendskab til købesummer for ganske tilsvarende ejendomme.

[...]"

Skattemyndighederne er ikke bundet af 15 pct. ´s reglen, hvis der er indtruffet faktiske eller retlige ændringer ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jf. cirkulærets pkt. 8. Er der på boets eller parternes foranledning foretaget en vurdering af ejendommen, er det endvidere denne vurdering, der skal lægges til grund. Boet eller parterne kan således ikke efterfølgende vælge at anvende 15 pct.-reglen."

4. Skattestyrelsens opfattelse

4.1. Nærmere om begrebet særlige omstændigheder i praksis

4.1.1 SKM2016.279.HR

SKM2016.279.HR omhandlede et dødsbo, der havde udlagt to faste ejendomme til den ene af to arvinger for værdier, som ikke afveg mere end 15 pct. fra den seneste offentlige ejendomsvurdering.

Sagen angik, om 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulærets punkt 6, 2. afsnit, var bindende for (dåværende) SKAT, således at SKAT var afskåret fra at anmode om en sagkyndig vurdering af de udlagte ejendommens værdi.

Arvingen, der under boets behandling havde fået ejendommene udlagt, havde givet arveafkald for 2,1 mio. kr.

Den ene ejendom havde pr. 1. oktober 2011 en offentlig ejendomsværdi på 2.250.000 kr. Ifølge boopgørelsen havde arvingen overtaget ejendommen til 2.000.000 kr. I august 2013 havde arvingen optaget realkreditlån på 1.920.000 kr. Den maksimale belåningsprocent i realkredit på beboelsesejendomme er 80 pct. Realkreditinstituttet havde altså vurderet ejendommen til mindst 2.400.000 kr.

Den anden ejendom havde pr. 1. oktober 2012 en offentlig ejendomsværdi på 5.050.000 kr. Ejendommen blev overtaget af samme arving for 5.750.000 kr., og var i august 2013 belånt med realkredit på 3.616.000 kr. Den maksimale belåningsprocent på erhvervsejendomme er 60 pct. Realkreditinstituttet havde altså vurderet ejendommen til mindst 6.026.666,67 kr.

Skifteretten fandt, at "*hvor begge ejendomme efter overtagelsen i boperioden i forbindelse med optagelse af realkreditlån er blevet "vurderet" til mindsteværdier, der er større end de respektive overtagesværdier sammenholdt med, at arvingen, der har udtaget ejendommene, har givet arveafkald på 2.100.000 kr. til fordel for boet, hvorved værdien af ejendommene i boopgørelsen er mindre end den værdi, som arvingerne anvender ved bodelingen, [...] [kan] boet ikke [...] støtte ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendommene i boopgørelsen kan ansættes til +/- 15% af den seneste ejendomsvurdering. Som følge af det anførte tages anmodningen fra SKAT om sagkyndig vurdering af ejendommene til følge.*"

Skifteretten fandt på den baggrund, at boet ikke kunne støtte ret på værdiansættelsescirkulærets bestemmelse om, at ejendommene i boopgørelsen kan ansættes til +/- 15 pct. af den seneste ejendomsvurdering.

Vestre Landsret fandt ikke, at værdiansættelsescirkulærets bestemmelser gav boet et retskrav på at få godkendt sin værdiansættelse af de to ejendomme. Efter den foreliggende administrative praksis, herunder ministersvarene på spørgsmål om 15 pct.-reglens anvendelse, fandt Landsretten det endvidere ikke godtgjort, at der er en fast administrativ praksis om, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 pct. fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal lægges til grund.

Højesteret frifandt Skatteministeriet.

Følgende fremgår således af Højesterets præmisser:

"Efter boafgiftslovens § 12, stk. 1, ansættes aktiver og passiver i dødsboer til deres handelsværdi. Skattemyndighederne kan efter § 12, stk. 2, ændre boets værdiansættelse eller anmode skifteretten om at udmelde sagkyndige til at foretage vurdering efter dødsboskiftelovens § 93, hvis værdiansættelsen ikke er baseret på en sagkyndig vurdering, og myndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien.

For så vidt angår fast ejendom bestemmer punkt 6, 2. afsnit, i værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning), at en værdiansættelse skal lægges til grund ved beregning af arve- og gaveafgiften, hvis boets eller parternes ansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den kontante ejendomsværdi. Det fremgår af cirkulærets pkt. 48, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.

Højesteret finder, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, efter sammenhængen med pkt. 48 og på baggrund af Skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3. december 1984, skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven indebærer, at skattemyn-

dighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. "

Højesteret bemærkede endvidere med henvisning til de grunde, som landsretten havde anført, at det ikke var godtgjort, at der forelå en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 pct. fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Af de grunde, som skifteretten havde anført, fandt Højesteret endelig, at der forelå særlige omstændigheder.

I [SKM2016.279.HR](#) var der således oplyst konkrete forhold, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering. Konkret bestod de i den ene arvinges optagelse af realkreditlån efter overtagelsen af ejendommen og arveafkald.

4.1.2 SKM2021.267.HR

Højesteret har ved kendelse af 26. april 2021 ([SKM2021.267.HR](#)) - med henvisning til [SKM2016.279.HR](#) - gentaget, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Sagen vedrørte 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. Den anden udlejningsejendom blev solgt under bobehandlingen.

Værdiansættelsen efter 15 pct.-reglen var efter Skattestyrelsens opfattelse ikke udtryk for ejendommens reelle handelsværdi. Styrelsen anmodede derfor skifteretten om, at der skulle foretages en sagkyndig vurdering 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 Skattestyrelsens beregninger vedrørende afkastprocenten på ejendommen viste, at afkastprocenten, når der blev taget udgangspunkt i udlægsværdien, var højere end gennemsnittet for området.

Højesteret henviste til, at værdiansættelsescirkulæret bygger på en forudsætning om, at det offentlige er nærmest til at bære risikoen, hvis den offentlige ejendomsvurdering er for lav, jf. bl.a. TfS 1984.418, og udtalte derefter:

"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 understregning]

Skattestyrelsens anmodning om udmelding af sagkyndig vurdering blev derfor afvist.

For at en værdiansættelse efter 15 pct.-reglen kan tilsidesættes grundet særlige omstændigheder, skal der derfor foreligge særlige konkrete oplysninger om en anden værdiansættelse af den konkrete ejendom end den værdiansættelse, der er foretaget efter 15 pct.-reglen. I sagen var der ingen særlige konkrete oplysninger (holdepunkter) vedrørende ejendommene.

Den almindelige prisudvikling (som påvist ved data om handler i området) og Skattestyrelsens beregninger af afkastprocent for den pågældende udlejningsejendom set i forhold til en "normalforretning" i markedet vil ikke være tilstrækkeligt til, at der foreligger særlige omstændigheder.

En handlet naboelighed kan dermed heller ikke udgøre et holdepunkt, da det svarer til at anvende den almindelige prisudvikling som et holdepunkt.

4.1.3 SKM2021.345.VLR og SKM2022.3.ØLR

Landsretterne har i [SKM2021.345.VLR](#) og [SKM2022.3.ØLR](#) afsagt domme i sager om anvendelse af 15 pct.-reglen på gaveområdet.

[SKM2021.345.VLR](#) (sagen er anket) omhandlede en situation, hvor en landbrugsejendom blev overdraget til ejerens fem børn med 1/5 del til hver, til en købesum på i alt 1.615 mio. kr., svarede til -15 pct. af den offentlige ejendomsvurdering. Børnene videresolgte 11 dage efter ejendommen til kom-

munen for 5 mio. kr. Parterne i familieoverdragelsen var forinden overdragelsen bekendt med, at kommunen ønskede at overtage ejendommen, og at der var afsat fem mio. kr. til det. Landsretten fandt, der forelå særlige omstændigheder, og at den reelle handelsværdi var 5 mio. kr.

I [SKM2022.3.ØLR](#) var en udlejningsejendom som led i en uafhængig handel blevet erhvervet af faren/bedstefaren ved købsaftale af 16. september 2015 for 61.750.000 kr. med overtagelse den 15. december 2015. Tre måneder efter købsdatoen blev ejendommen ved købsaftale af 17. december 2015 overdraget til børn og børnebørn med overtagelsesdag den 18. december 2015 for 32.300.0000 kr. Landsretten fandt også her, at der var særlige omstændigheder pga. særlige konkrete forhold vedrørende ejendommen.

I [SKM2021.345.VLR](#) henviste landsretten til, at det fremgår af forarbejderne til boafgiftsloven, at værdiansættelsesreglerne ved gaver efter § 27 er de samme som ved beregning af boafgift efter § 12. Retten udtalte ligeledes, at reglerne for værdiansættelse af fast ejendom i værdiansættelsescirkulærets pkt. 5 og 6 gælder på samme måde for dødsboer og ved gaveafgiftsberegning. På den baggrund fandt landsretten, at 15 pct.-reglen skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning.

Østre Landsret bekræftede denne forståelse i [SKM2022.3.ØLR](#):

"I overensstemmelse med det anførte herom i Vestre Landsrets dom af 23. juni 2021 (SKM 2021.345V) finder landsretten, at principperne for værdiansættelse af fast ejendom gælder på samme måde for dødsboer og ved gaveafgiftsberegning, jf. herved navnlig pkt. 5 og 6 i Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, og at 15 %'s reglen i værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning."

Herefter udtalte begge landsretter, at Højesteret i [SKM2016.279.HR](#) fastslog, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

I [SKM2022.3.ØLR](#) tilføjede landsretten med henvisning til [SKM2021.267.HR](#) desuden følgende om, hvornår skattemyndighederne ikke skal acceptere en værdiansættelse efter 15 pct.-reglen:

"[...] og i kendelse af 26. april 2021 (UfR 2021.2382H) har Højesteret

fastslået, at der i den forbindelse skal være tale om særlige, konkrete forhold, vedrørende den pågældende faste ejendom."

Begrebet "handelsværdi" i boafgiftslovens §§ 12 og 27 skal således fortolkes ens.

Begge landsretter har i dommene taget stilling til, om der foreligger en bindende fast administrativ praksis, som giver ret til altid at anvende 15 pct.-reglen på gaveområdet, hvis der ikke foreligger retlige og faktiske ændringer på ejendommen.

Østre landsret udtalte i overensstemmelse med [SKM2021.345.VLR](#) bl.a. følgende i [SKM2022.3.ØLR](#):

"De sagsøgte har - i overensstemmelse med hvad der er fastslået af Højesteret i UfR 2016.2126 vedrørende værdiansættelsen i dødsboer og af Vestre Landsret i SKM 2021.345 vedrørende anvendelse af 15 %'s-reglen på gaveområdet, hvis der ikke foreligger retlige og faktiske ændringer - ikke godtgjort, at der foreligger en bindende fast administrativ praksis, som giver ret til altid at anvende 15 %'s reglen på gaveområdet. En sådan praksis på gaveområdet ville heller ikke harmonere med ordlyden af boafgiftslovens § 27, stk. 1, eller fremstå begrundet i reale forhold."

4.2. Hvornår foreligger der særlige omstændigheder

Dette afsnit indeholder en generel beskrivelse af, hvornår der efter Skattestyrelsens opfattelse foreligger særlige omstændigheder.

Som nævnt ovenfor skal skattemyndighederne acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, og der skal i den forbindelse være tale om særlige, konkrete forhold, vedrørende den pågældende faste ejendom.

Af [SKM2021.267.HR](#) kan det udledes, at prisudviklingen siden seneste ejendomsvurdering i sig selv ikke kan være en særlig omstændighed.

Om der foreligger særlige omstændigheder, beror på en samlet konkret vurdering, hvori der indgår en række forhold.

Først skal det vurderes, om der er:

- Konkret(e) holdepunkt(er) for, at værdiansættelsen efter 15 pct.-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi

Hvis dette er tilfældet, skal der herefter i den konkrete vurdering inddrages:

- Størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og den handelsværdi, der fremkommer efter holdepunktet/-(erne) (jf. nærmere nedenfor afsnit 4.4).
- Den tidsmæssige sammenhæng mellem holdepunktet/-(erne) for en ejendoms reelle værdi og overdragelsen til en værdi opgjort efter 15 pct.-reglen (jf. nærmere nedenfor afsnit 4.5).

Hvis der ikke er et holdepunkt, vil der ikke være særlige omstændigheder.

Det er en samlet vurdering af alle forholdene, som kan medføre, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at 15 pct.-reglen ikke kan anvendes. Dette kan afhænge af både den tidsmæssige sammenhæng og prisforskellen mellem det holdepunkt, som viser, at værdiansættelsen efter 15 pct.-reglen ikke er udtryk for handelsværdien, og overdragelsessummen.

Skatterådet har taget stilling til en række sager om overdragelse af forskellige typer af ejendomme, hvor der ikke forelå et holdepunkt siden sidste ejendomsvurdering. Se [SKM2021.492.SR](#), [SKM2021.495.SR](#), [SKM2021.496.SR](#), [SKM2021.497.SR](#), [SKM2021.499.SR](#), [SKM2021.500.SR](#), [SKM2021.501.SR](#), [SKM2021.503.SR](#). I disse sager blev der derfor ikke statueret særlige omstændigheder.

4.3. Hvad kan være et holdepunkt

Nedenfor gives en række eksempler på holdepunkter for handelsværdien. Eksemplerne er ikke udtømmende.

4.3.1 Faktisk handel af samme ejendom

Det sikreste grundlag for at fastslå den reelle handelsværdi er en faktisk handel af den konkrete ejendom foretaget mellem uafhængige parter. Jo tættere i tid handlen er sket på arveudlægget eller gaveoverdragelsen, jo mere sikkert er holdepunktet.

Det forhold, at en faktisk overdragelse mellem uafhængige parter er udtryk for ejendommens handelsværdi, kommer til udtryk flere steder i værdiansættelsescirkulæret: Der henvises til cirkulærets punkt 2 og 3, hvor det hedder: "værdi i handel og vandel" ("salg i fri handel" iht. CIRK nr. 9792/2021) og "salget er sket i det åbne marked" ("salget er sket i fri handel" iht. CIRK nr. 9792/2021).

En handel i nær tidsmæssig sammenhæng med overdragelsen af en ejendom fra et dødsbo eller en gaveoverdragelse - forudsat at der er en prisforskel mellem handelsprisen og ejendomsvurderingen +/- 15 pct. - vil dermed typisk betyde, at Skattestyrelsen ikke vil acceptere en værdiansættelse foretaget efter værdiansættelsescirkulæret.

En handel med ejendommen kan være sket enten før eller efter arveudlægget eller gaveoverdragelsen, se nærmere nedenfor.

At der kan lægges vægt på efterfølgende dispositioner, som fx en handel, ved vurderingen af, om værdiansættelsescirkulæret kan finde anvendelse, illustreres af [SKM2016.279.HR](#). I kendelsen blev der således lagt vægt på de realkreditvurderinger, som blev foretaget efter overtagelsen af ejendommene.

Tilsvarende gælder, hvis arvingerne i dødsboet i stedet havde overtaget ejendommen til +/-15 pct. af ejendomsvurderingen, og den ene arving efterfølgende havde solgt ejendommen til en højere pris forudsat den efterfølgende handel sker i nær tilknytning til tidspunktet for overdragelsen af ejendommen efter 15 pct.-reglen.

I [SKM2021.345.VLR](#) skete handlen efter en gaveoverdragelse. Børnene videresolgte ejendommen til kommunen for 5 mio. kr., ni dage efter de havde overtaget ejendommen fra moren til 1,9 mio. kr. minus 15 pct. Handlen foregik på ekspropriationslignende vilkår, og det fremgik af købsaftalen, at sælger blev fritaget for avancebeskatning. Børnene var på tidspunktet for ejendomsoverdragelsen vidende om kommunens tilbud om at købe ejendommen.

Et andet eksempel på betydningen af en handel efter overdragelsen er TfS1998.766Ø.

Også køb forud for en gaveoverdragelse eller et arveudlæg kan være et holdepunkt, jf. fx [SKM2022.3.ØLR](#), [SKM2021.345.VLR](#) og [SKM2021.529.SR](#), [SKM2021.502.SR](#), [SKM2021.493.SR](#), [SKM2021.498.SR](#), [SKM2021.494.SR](#), [SKM2021.530.SR](#).

Se også Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra juni 1994 s. 154 ff., hvor udvalget anførte, at værdiansættelsescirkulæret ikke kunne anvendes, hvis parterne havde kendskab til den faktiske værdi.

4.3.2 Salgsforhandlinger m.v., herunder udbud og købstilbud

Et andet holdepunkt for, at ejendomsvurderingen +/- 15 pct. ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi, er salgsforhandlinger.

Det er tilfældet, hvis fx afdøde eller arvinger i et dødsbo forud for dødsfaldet eller i forbindelse med bobehandlingen har indgået i forhandlinger omkring salg af en ejendom. Tilsvarende gælder, hvis der har været salgsforhandlinger forud for en gaveoverdragelse.

Salgsforhandlingerne udgør et grundlag for værdiansættelse af den konkrete ejendom til en pris, som ejendommen ville kunne handles til mellem uafhængige parter. Se [SKM2021.345.VLR](#).

4.3.3 Vurderinger af ejendommen

I forhold til dette holdepunkt skal der sondres mellem dødsbosituationer og gavesituationer.

Er der foretaget en sagkyndig vurdering, skal denne anvendes. Indhentelse af en sagkyndig vurdering - med eller uden involvering af skifteretten - vil således betyde, at boet skal medregne aktivet (eller passivet) i overensstemmelse med vurderingsresultatet.

TFA2000.177.ØLD og TFA2013.390.VLD, som står i TFA - Tidsskrift for Familie- og Arveret - omhandler betydningen af en sagkyndig vurdering. Af afgørelserne fremgår det, at indhentelse af ejendomsmæglervurderinger fra statsautoriserede ejendomsmæglere medførte, at parterne ikke kunne anvende 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulærets punkt 6, men skulle lægge den værdi, der fremgik af de sagkyndige vurderinger, til grund i boopgørelsen.

Hvis Skattestyrelsen ønsker indhentet en sagkyndig vurdering, skal der foreligge særlige omstændigheder.

På gaveområdet er der ikke en tilsvarende bestemmelse i boafgiftsloven om sagkyndig vurdering. I gavetilfældene vil det dermed være en konkret vurdering, om der foreligger særlige omstændigheder på grundlag af en indhentet vurdering. En sagkyndig vurdering fx foretaget af en ejendomsmægler vil derfor efter en samlet konkret vurdering, kunne føre til, at der foreligger særlige omstændigheder.

Dette er efter Skattestyrelsens opfattelse i overensstemmelse med Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra 1994. Heraf følger, at der i dødsbo-/gavesituationen kunne ske fravigelse af anvendelse af 15 pct.-reglen, hvis der på parternes eller boets foranledning var foretaget en forudgående vurdering af ejendommen, hvorved parterne eller boet ikke kunne anvende 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret.

Skatterådet har i [SKM2021.534.SR](#) taget stilling til, om der forelå særlige omstændigheder ved en fars indhentelse af en sagkyndig vurdering af sin ejerlejligheds handelsværdi inden farens påtænkte gaveoverdragelse af lejligheden til datteren efter 15 pct.-reglen.

Det er ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at der kan statuere særlige omstændigheder, hvis der efter en konkret vurdering må anses for at foreligge konkrete særlige oplysninger vedrørende den konkrete ejendom på baggrund af en oplysning i regnskabet om ejendommens dagsværdi, hvor denne værdi baserer sig på en sagkyndig vurdering, se også afsnit 4.3.8 Investerings- eller erhvervsjendomme.

4.3.4 Belåning af ejendommen

Et realkreditinstitut er en professionel aktør, som har betydelig erfaring i at vurdere ejendommens værdi, og som efter lovgivningen maksimalt må yde lån inden for bestemte grænser.

Realkreditbelåningen skal ske inden for visse procentgrænser ift. ejendommens handelsværdi.

Det følger af § 5, stk. 1, i lovbekendtgørelse om realkreditlån og realkreditobligationer m.v., at der inden for en lånegrænse på 80 pct. af en ejendoms værdi kan ydes lån til private beboelsesejendomme til udlejning. Det følger af § 10, at et realkreditinstitut skal ansætte en kontantværdi af ejendommen til brug for låneudmålingen, samt at værdien skal ligge inden for det skønnede beløb, som ejendommen kan handles til på værdiansættelsesdatoen ved en uafhængig transaktion mellem en interesseret køber og en interesseret sælger på normale markedsvilkår, hvor parterne hver især har handlet på et velinformeret grundlag, med forsigtighed og uden tvang (markedsværdi).

Det fremgår desuden af § 10, at forhold, der betinger en særlig høj pris, ikke må indgå i værdiansættelsen, samt at realkreditinstituttet ved værdiansættelsen skal tage hensyn til en eventuel risiko for ændringer i markeds- eller strukturforhold.

Der er således tale om en vurdering foretaget af en sagkyndig ud fra et forsigtighedsprincip. Denne vurdering kan dermed udgøre et holdepunkt.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er dette også i overensstemmelse med Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra 1994, hvoraf som nævnt i ovenstående afsnit om vurderinger af ejendommen, fulgte, at der i dødsbo-/gavesituationen kunne ske fravigelse af anvendelse af 15 pct.-reglen, hvis der på par-

ternes eller boets foranledning var foretaget en forudgående vurdering af ejendommen

I [SKM2016.279.HR](#), [SKM2020.185.VLR](#) og [SKM2021.533.SR](#) indikerede lånets størrelse, at ejendommens værdi var vurderet højere end den pris, som ejendommen var overdraget for.

Af [SKM2016.279.HR](#) fremgik, at den maksimale belåningsprocent i realkredit på erhvervsejendomme udgjorde 60 pct. og 80 pct. for beboelsesejendomme, og at ejendommene i forbindelse med optagelse af realkreditlånene var blevet vurderet til mindsteværdier, som var større end de respektive overtagelsesværdier fastsat efter 15 pct.-reglen.

[SKM2020.185.VLR](#) omhandlede en anmodning om sagkyndig vurdering på dødsboområdet. Her var en ejendom udlagt til en arving til 654.500 kr. I sagen blev der statueret særlige omstændigheder med henvisning til, at der kort efter udlægget var optaget et kreditforeningslån, som svarede til en værdi på 1.365.000 kr., at kvadratmeterprisen ved udlægget afveg 150-185 pct. i forhold til kvadratmeterprisen på 7 sammenlignelige ejendomme solgt i perioden 1. januar 2017 - 9. marts 2019.

Skatterådet har i to sager taget stilling til, om der forelå særlige omstændigheder på baggrund af optagne eller påtænkte optagne realkreditbelåninger.

I [SKM2021.533.SR](#) overdrog en mor sin ejendom til sin søn og svigerdatter til en overdragelsessum på 2.400.000 kr. opgjort efter 15 pct.-reglen. Sønnen og svigerdatteren overtog ejendommen den 15. juli 2019 og optog det første ud af to realkreditlån i september 2019 på 4 mio. kr., hvilket svarede til, at ejendommens værdi udgjorde mindst 5 mio. kr. på dette tidspunkt. Skatterådet statuerede særlige omstændigheder. Rådet lagde i den forbindelse til grund, at der ikke var udført renoveringer forud for, at det første lån blev bevilliget af realkreditinstituttet.

I [SKM2021.532.SR](#) påtænkte en far at overdrage 2/3 af sin ejendom til sin søn til en overdragelsessum på 4.025.000 kr. opgjort efter 15 pct.-reglen. Sønnen påtænkte i forbindelse med overdragelsen at optage et realkreditlån i ejendommen på 3.900.000 kr. Dette ville svare til, at sønnen ville optage et lån, som ville betyde, at ejendommens værdi mindst ville udgøre 4.875.000 kr. Skatterådet mente ikke, at der efter en samlet konkret vurdering forelå særlige omstændigheder. Rådet lagde vægt på, at en prisforskel på 21 pct. mellem overdragelsessummen og holdepunktet i form af realkreditbelåningen, ikke kunne anses som væsentlig, når der ikke var andre holdepunkter.

4.3.5 Arveafkald - forskelle i værdiansættelse i boopgørelsen og ved arvedeling

I [SKM2016.279.HR](#) henviste Højesteret til skifterettens begrundelse om, at der konkret forelå særlige omstændigheder, idet værdierne af ejendommene i boopgørelsen var mindre end den værdi, som arvingerne reelt anvendte ved bodelingen. Arvingen, der fik ejendommen til en højere værdi end den i boopgørelsen ansatte værdi, kompenserede således den anden arving for aktivets højere værdi ved at give arveafkald.

Arveafkaldet viser, at ejendommen har en anden og højere værdi end den i boopgørelsen anførte værdi, og det er Skattestyrelsens opfattelse, at den værdi, der anvendes ved arvedelingen, også er den værdi, der skal indgå i boopgørelsen.

4.3.6 Arveforskud m.v.

På samme måde som med arveafkald vil der kunne foreligge særlige omstændigheder, hvis der i forbindelse med overdragelse af en ejendom i levende live anvendes 15 pct.-reglen, men der til øvrige arvinger sker en kompensation - herunder i form af et arveforskud, gave m.v. - således at de øvrige arvinger modtager et beløb, der helt eller delvist svarer til differencen op til handelsværdien af ejendommen.

Arveforskuddet vil indikere, at de øvrige arvinger kompenseres for et beløb, der sammen med ejendomsvurderingen +/- 15 pct. reelt udgør ejendommens handelsværdi.

Ved vurderingen af at der forelå særlige omstændigheder, lagde Skatterådet i [SKM2021.534.SR](#) vægt på, at faren i forlængelse af overdragelsen af lejligheden til datteren ville kompensere sin søn for differencen mellem overdragelsessummen og handelsværdien. På baggrund af kompensationen og en ejendomsmæglers vurdering af ejendommen forelå der særlige omstændigheder.

Se således [SKM2021.492.SR](#), [SKM2021.495.SR](#), [SKM2021.496.SR](#), [SKM2021.501.SR](#), [SKM2021.503.SR](#) og [SKM2021.531.SR](#), hvor det var en forudsætning, at eventuelle øvrige børn ikke ville blive kompenseret.

Se dog også [SKM2021.503.SR](#), hvor der ikke forelå særlige omstændigheder. Det var oplyst, at et andet barn ville få en skattefri gave på 50.000 kr., efter at ejendommen var overdraget til datteren. Denne gave blev ikke anset for at være en væsentlig gave som kunne medføre, at der forelå særlige omstændigheder.

Skatterådet forudsatte ved vurderingen, at der ikke i forbindelse med overdragelsen af ejendommen ville blive givet andre gaver end én gave på 50.000 kr. til sønnen.

En skævdeling i et testamente til fordel for de arvinger, der ikke har fået overdraget en ejendom efter den seneste ejendomsvurdering +/-15 pct., kan fx ligeledes indikere, at de begunstigede arvinger ved testamentet modtager et beløb, der svarer til differencen op til handelsværdien.

4.3.7 Væsentlige renoveringer

Væsentlige investeringer i renovering og/eller modernisering af en ejendom inden en overdragelse kan udgøre et holdepunkt for, at ejendomsvurderingen +/- 15 pct. ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi.

I [SKM2019.368.VLR](#) var der få år før dødsfaldet foretaget renoveringer på en hotelejeendom for ca. 33 mio. kr. I boopgørelsen var ejendommen, som udgjorde en ideel anpart på 50 pct., ansat til 14 mio. kr. (svarende til 50 pct. af den offentlige ejendomsvurdering, som udgjorde 28 mio. kr.). Skifteretten fandt, at dette, sammenholdt med, at en beregnet afkastforrentning på baggrund af den af boet ansatte værdi af ejendommen klart oversteg markedets krav til afkast for investeringsejendomme i området, førte til, at der forelå særlige omstændigheder. Landsretten stadfæstede skifterettens kendelse og tiltrådte, at der forelå særlige omstændigheder.

4.3.8 Investerings- eller erhvervsejendomme

For investerings- eller erhvervsejendomme (i det følgende "ejendomme") kan en ejendoms værdiansættelse i årsregnskabet udgøre et holdepunkt for, at ejendomsvurderingen +/- 15 pct. ikke er udtryk for ejendommens reelle handelsværdi.

Hvis en ejendom er værdiansat til dagsværdi i et regnskab, kan der således efter Skattestyrelsens opfattelse foreligge særlige omstændigheder.

En ejendoms dagsværdi fastsættes typisk på baggrund af en vurdering fra en professionel vurderingsmand (ejendomsmægler) eller en afkastberegning.

I de tilfælde hvor ejendommens dagsværdi i årsregnskabet er fastsat på baggrund af en professionel vurderingsmands vurdering, vil situationen være et sammenligne med de tilfælde, hvor parterne fx har indhentet en sagkyndig vurdering fra en ejendomsmægler, se afsnit 4.3.3 Vurderinger af ejendommen. 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.

I [SKM2021.267.HR](#) havde Skattestyrelsen anmodet om, at der blev foretaget en sagkyndig vurdering af ejendommens handelsværdi. Som grundlag for anmodningen til skifteretten havde Skattestyrelsen selv beregnet en afkastgrad og sammenlignet med den almindelige prisudvikling.

Højesteret fandt, at både den prisstatistik, som Skattestyrelsen havde henvist til, og den af styrelsen beregnede afkastprocent 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 var ikke oplyst særlige, konkrete forhold vedrørende ejendommen, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering.

I sagen havde ejendommen altid været optaget til den offentlige ejendomsvurdering i årsregnskaberne. Der var således ikke oplyst holdepunkter (særlige konkrete oplysninger) i sagen.

Der kan derimod foreligge et holdepunkt, 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 forlængelse heraf bemærkes, at netop for investerings- eller erhvervsejendomme vil anvendelsen af 15 pct.-reglen ofte kunne betyde, at der realiseres et tab ved overdragelsen af ejendommen, som kan fradrages i øvrige avancer ved salg af ejendomme.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at 15 pct.-reglen ikke skal kunne bruges til at frembringe skattemæssige fradragsberettigede tab. Dette gælder særligt i tilfælde, hvor tab - som uden for næring er kildeartsbegrænset - kan modregnes i andre skattepligtige ejendomsavancer mv.

4.4. Størrelsen af prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien

Prisforskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien skal indgå i den samlede vurdering af, om værdiansættelsen af ejendommen efter 15 pct.-reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi, og om der derved foreligger særlige omstændigheder. Der skal være tale om en væsentlig prisforskel.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der kan være tale om en væsentlig prisforskel, hvis der er tale om store beløb, uanset om den procentuelle forskel ikke er stor.

I SKM2016.279.HR var den ene ejendom i boopgørelsen anført til en værdi på 2.000.000 kr. og efter overtagelsen belånt med realkreditlån på 1.920.000 kr. Den maksimale belåningsprocent i realkredit på beboelsesejendomme er 80 pct. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen til mindst 2.400.000 kr.

Dette svarer til, at den procentvise forskel mellem værdien ud fra realkreditbelåningen og den påtænkte overdragelsessum for beboelsesejendommen kan beregnes til: $(2.000.000 \text{ kr.} - 2.400.000 \text{ kr.}): 2.000.000 \text{ kr.} \times 100 = 20 \text{ pct.}$

Den anden ejendom, som var en udlejningsejendom, var i boopgørelsen anført til en værdi på 5.750.000 kr. og efter overtagelsen realkreditbelånt på 3.616.000 kr. Den maksimale belåningsprocent på erhvervsejendomme er 60 pct. Det svarer til, at realkreditinstituttet har vurderet ejendommen til mindst 6.026.666,67 kr.

Dette svarer til, at den procentvise forskel mellem værdien ud fra realkreditbelåningen og den påtænkte overdragelsessum for udlejningsejendommen kan beregnes til: $(6.026.666,67 - 5.750.000 \text{ kr.}): 5.750.000 \text{ kr.} \times 100 = 4,8 \text{ pct.}$

I beregningen af prisforskellen i SKM2016.279.HR er der taget udgangspunkt i hvor meget handelsprisen (holdepunktet) procentvist er højere end overdragelsessummen, dvs. handelsprisen (holdepunktet) fratrukket overdragelsessummen, divideret med overdragelsessummen x 100:

$$\frac{(\text{handelsprisen} - \text{overdragelsessummen}) \times 100}{\text{overdragelsessummen}}$$

overdragelsessummen

Denne beregning af prisforskellen er også anvendt i de sager, som Skatterådet har behandlet om særlige omstændigheder, dvs. sagerne SKM2021.492.SR til SKM2021.503.SR og SKM2021.529.SR til SKM2021.534.SR.

4.5. Den tidsmæssige sammenhæng

I den samlede konkrete vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder, skal der også tages højde for tiden mellem holdepunktet og overdragelsen til en værdi opgjort efter værdiansættelsescirkulæret.

Hvis der således er et eller flere holdepunkter for, at ejendomsvurderingen +/- 15 pct. ikke er udtryk for den reelle handelsværdi af ejendommen, og disse holdepunkter er i tilstrækkelig nær tidsmæssig sammenhæng med gaveoverdragelsen, kan der dermed foreligge særlige omstændigheder.

Ifølge Højesteret i SKM2021.267.HR skal det offentlige bære risikoen for, at ejendomsvurderingen ikke er korrekt. Det har betydning for vurderingen af den tidsmæssige sammenhæng.

I de tilfælde, hvor der er forløbet en længere periode mellem arveudlægget eller gaveoverdragelsen af ejendommen og et holdepunkt, vil holdepunktet kunne svækkes. Som eksempel kan nævnes en handel med en tredjemand, hvor der er forløbet en lang periode mellem handlen og fx en gaveoverdragelse.

I dette tilfælde kan for eksempel forekomsten af flere holdepunkter dog betyde, at holdepunkterne samlet set er tilstrækkelige til, at der kan foreligge særlige omstændigheder, selvom der ikke er en nær tidsmæssig sammenhæng mellem holdepunkterne og overdragelsen.

Det kan eksempelvis være tilfældet, at der et stykke tid efter handlen med 3. mand er optaget realkreditlån i ejendommen eller givet arveforskud til andre arvinger.

Af afgørelserne for Skatterådet fremgår det, at den tidsmæssige sammenhæng er helt afgørende.

I SKM2021.530.SR og SKM2021.531.SR var der henholdsvis 3 år og 8 måneder og 3 år og 9 måneder i tidsmæssig forskel. Den tidsmæssige forskel må have været afgørende henset til, at den pris-mæssige forskel i disse 2 afgørelser (respektive 125 pct. og 138 pct.) var større end i andre afgørelser, fx SKM2021.498.SR, hvor forskellen var 110 pct.

4.6 Sammenfatning

Som nævnt indledningsvist i styresignalet har værdiansættelsescirkulæret en særlig status ved værdiansættelse af fast ejendom mellem nærtstående. Derfor er udgangspunktet, at 15 pct.-reglen kan anvendes, men at der vil være tilfælde, hvor de faktiske omstændigheder bevirker, at reglen ikke kan anvendes pga. særlige omstændigheder. Der skal i den forbindelse foretages en samlet vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder i form af konkrete forhold for den konkrete ejendom, hvor den prismæssige og tidsmæssige forskel indgår.

I [SKM2016.279.HR](#) udgjorde holdepunkterne en realkreditvurdering og et arveafkald. Prisdifferencen udgjorde henholdsvis ca. 5 pct. for den ene ejendom og ca. 20 pct. for den anden ejendom.

Pt. foreligger der derudover i praksis eksempler på, at der er statueret særlige omstændigheder i tilfælde, hvor den procentuelle forskel har udgjort mellem ca. 57 pct. til 210 pct. Se fx sagerne [SKM2021.502.SR](#), [SKM2022.3.ØLR](#) og [SKM2021.345.VLR](#).

Der er ikke i praksis gjort udtømmende op med, hvor stor den prismæssige forskel skal være, for at der kan statueres særlige omstændigheder. Som det følger af ovenstående gengivelse af praksis, kan der ske tilsidesættelse af en værdiansættelse efter 15 pct.-reglen ved en prisforskel på ca. 20 pct.

Ligeledes kan det udledes af praksis, at der kan ske tilsidesættelse af 15 pct.-reglen ved prisforskelle på under 20 pct. I disse tilfælde vil samspillet mellem det prismæssige og tidsmæssige aspekt have stor betydning, således at en lille prisforskel kombineret med en lille tidsmæssig forskel kan føre til, at der kan statueres særlige omstændigheder.

Dette gælder også for så vidt angår de nye ejendomsvurderinger, som udsendes med vurderingstermin 1. januar 2020 - samt efterfølgende ejendomsvurderinger, dvs. ift. 20 pct.-reglen.

Der kan efter Skattestyrelsens opfattelse også statueres særlige omstændigheder på baggrund af en prisforskel, hvis der er tale om store beløb, uanset om den procentuelle forskel ikke er stor, og uanset om der er tale om et kortere eller længere tidsmæssigt spænd. Se fx [SKM2021.530.SR](#) og [SKM2021.531.SR](#) hvor Skatterådet udtalte, at både den procentuelle forskel, men også selve beløbets størrelse sammenholdt med den tidsmæssige forskel i sagen havde været afgørende for, at der ikke forelå særlige omstændigheder. I sagerne var der tale om beløb på mellem 800.000 kr. til 3.450.000 kr.

Afgørelserne [SKM2021.498.SR](#) og [SKM2021.494.SR](#) illustrerer også betydningen af prisforskellen, når der er gået nogle år. I begge sager var der gået 3 år og 2 måneder mellem holdepunktet og overdragelsen. I den ene var prisforskellen 110 pct. og i den anden 57 pct. Skatterådet fandt kun, at der var særlige omstændigheder i [SKM2021.498.SR](#) med en forskel på 110 pct.

Den tidsmæssige forskel har således afgørende betydning for vurderingen af særlige omstændigheder.

I [SKM2021.502.SR](#) blev der statueret særlige omstændigheder i en situation, hvor prisforskellen udgjorde 57 pct. og den tidsmæssige forskel 2 år 2 måneder. I [SKM2021.494.SR](#) var der derimod ikke særlige omstændigheder. Her var der en prisforskel på 54 pct., og en tidsmæssig forskel på 3 år og 2 måneder.

Generelt må det på den baggrund antages, at jo tættere på værdiansættelsestidspunktet, som et holdepunkt ligger, jo mindre må afvigelsen skulle være mellem en værdi fastsat efter 15 pct.-reglen og den værdi, der følger af holdepunktet, for at der kan statueres særlige omstændigheder. Se fx [SKM2016.279.HR](#), hvor der kun var en prisforskel på ca. 5 pct. på den ene ejendom og en kort tidsmæssig forskel.

Ved store procentuelle prisforskelle kan den tidsmæssige forskel dog også blive for lang, hvis der ikke er tale om meget store beløb. I [SKM2021.530.SR](#) og [SKM2021.531.SR](#) statuerede Skatterådet således ikke særlige omstændigheder, selvom der var tale om procentuelle forskelle på henholdsvis 125 pct. og 138 pct. I sagerne var der tale om en tidsmæssig forskel på henholdsvis 3 år og 8 måneder samt 3 år og 9 måneder.

Skal der statueres særlige omstændigheder ved en tidsmæssig forskel på mere end ca. 3 år, skal der således efter Skattestyrelsens opfattelse være tale om meget store beløb.

I de tilfælde, hvor holdepunktet ligger efter overdragelsen, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der alene kan statueres særlige omstændigheder, hvis der er tale om kort tid.

Se således Skatterådets praksis fx i [SKM2021.499.SR](#), hvor Skatterådet fastslog, at der ikke forelå særlige omstændigheder i en situation, hvor ejendommen var købt på markedsvilkår i 2010. I den forbindelse forudsatte Skatterådet, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen efter 15 pct.-reglen ikke væsentlig oversteg overdragelsessummen.

Domstolene har også behandlet sager, hvor realkreditbelåningen lå efter overdragelsestidspunktet.

I [SKM2020.185.VLR](#) var der sket overdragelse af ejendommen pr. 1. november 2017. Den 7. december 2017 og den 16. februar 2018 optog arvingen realkreditlån i ejendommen, dvs. op til ca. 3 ½ måned efter overdragelsen. Retten udtalte, at lånene var optaget kort tid efter overdragelsen, og statuerede bl.a. på baggrund af realkreditbelåningen særlige omstændigheder i sagen.

I [SKM2016.279.HR](#) følger det af sagens behandling i Vestre Landsret ([SKM2015.302.VLR](#)), at ejendommene ifølge skøderne var overtaget pr. 1. juli 2013, og at der i august 2013 var optaget lån i ejendommene, dvs. ca. indenfor et par måneder.

I TfS1998.766Ø kunne parterne ikke anvende 15 pct.-reglen i værdiansættelsescirkulæret, idet skifteretten udtalte, at det måtte anses for et sagligt hensyn, at en faktisk konstateret videresalgspris inden for kort tid efter skæringsdagen skulle indgå i skønnet over ejendommens handelsværdi.

Skødedatoen var den 4/11-1997, og skæringsdagen var den 21/3-1997, dvs. der var en tidsmæssig forskel på ca. 7 ½ måned i sagen. Landsretten tiltrådte.

I [SKM2021.345.VLR](#) tog domstolene ligeledes stilling til et holdepunkt, der lå efter overdragelsen til børnene efter 15 pct.-reglen. Børnene solgte i denne sag ejendommen til kommunen 9 dage efter, de havde overtaget ejendommen fra moren efter 15 pct.-reglen.

Både i [SKM2020.185.VLR](#), som vedrørte optagelse af et realkreditlån efter overdragelsen og i TfS1998.766Ø, som vedrørte et videresalg efter overdragelsen, udtalte retten, at der var forløbet en kort tid, og at der derfor ikke kunne ske overdragelse efter 15 pct.-reglen.

Der er ikke i praksis gjort udtømmende op med, hvor stor den tidsmæssige forskel skal være i de tilfælde, hvor holdepunktet ligger efter overdragelsestidspunktet, for at der kan statueres særlige omstændigheder. Ifølge praksis er der således sket tilsidesættelse af en værdiansættelse efter 15 pct.-reglen ved en tidsmæssig forskel på ca. 8 måneder.

I de tilfælde, hvor der ikke er en kortere tidsmæssig forskel mellem overdragelsen og selve videresalget, kan tidligere indikationer på ønsket om et salg af ejendommen føre til, at der alligevel kan statueres særlige omstændigheder. Det kan fx være oplysninger om, at ejendommen blev sat til salg kort tid efter overdragelsen efter 15 pct.-reglen, at der har været salgsbestræbelser som i [SKM2021.345.VLR](#), mv.

De nye offentlige ejendomsvurderinger

"Det følger som nævnt af pkt. 6 i cirkulæret, at det er den senest forud for gaveoverdragelsen offentlige vurdering, der skal anvendes ved brug af 15 pct.-reglen (20 pct. for overdragelser, hvor der på tidspunktet for overdragelsen af en ejendom er meddelt ejeren en ny offentlig ejendomsvurdering med vurderingstermin 1. januar 2020).

Udsendelsen af de nye ejendomsvurderinger vil ikke ændre på adgangen til at statuere særlige omstændigheder. Der vil således kunne ske tilsidesættelse af 15 pct.-reglen, hvis holdepunktet/-(erne) (fx en faktisk handel) ligger efter vurderingsterminen, og der efter en samlet vurdering af både den tidsmæssige og prismæssige forskel kan anses at foreligge særlige omstændigheder.

Det er ikke sig selv en særlig omstændighed, at ejendomsvurderingerne for 2011/2012 har været videreført, indtil de nye vurderinger offentliggøres. Se også [SKM2021.267.HR](#).

Hvis der fx foretages en overdragelse af en ejendom efter 15 pct.-reglen, før de nye vurderinger offentliggøres, og der ikke i øvrigt er holdepunkter, som bevirker, at der foreligger særlige omstændigheder, vil den nye offentlige vurdering, der offentliggøres kort tid efter overdragelsen, ikke i sig selv kunne udgøre et holdepunkt for, at overdragelser, der er foretaget tidligere, ikke er sket til den reelle handelsværdi af ejendommen.

Prøvevurderinger, som er tilsendt borgere, vil ikke anses for et selvstændigt holdepunkt, da der alene er tale om prøvevurderinger og dermed ikke endelige ejendomsvurderinger.

Betydningen af gaveanmeldelse

Vedrørende den tidsmæssige sammenhæng bemærkes, at en værdiansættelse i en boopgørelse eller gaveanmeldelse kun kan ændres, såfremt det sker inden for fristreglerne i boafgiftslovens § 12, stk. 2, eller § 27, stk. 2. Efter § 12, stk. 2, (dødsboer) er fristen på 3 måneder, mens fristen efter § 27, stk. 2, (gaver) er på 6 måneder.

5. Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit [C.H.2.1.8](#). Herefter er styresignalet ophævet.

Send kommentar