

UDSKRIFT
AF
HØJESTERETS ANKE- OG KÆREMÅLSUDVALGS DOMBOG

HØJESTERETS KENDELSE
afsagt tirsdag den 8. marts 2016

Sag 104/2015

(2. afdeling)

Dødsboet efter Gudrun Jensen Søgaard

(advokat Leo Jantzen)

mod

SKAT

(Kammeradvokaten ved advokat Steffen Sværke)

Biintervenient til støtte for dødsboet efter Gudrun Jensen Søgaard: Danske Arveretsadvokater
(advokat Johan Hartmann Stæger)

I tidligere instanser er afsagt kendelse af Skifteretten i Holstebro den 17. juli 2014 og af
Vestre Landsrets 3. afdeling den 26. februar 2015.

I påkendelsen har deltaget fem dommere: Lene Pagter Kristensen, Jytte Scharling, Thomas
Rørdam, Vibeke Rønne og Lars Hjortnæs.

Kæremålet er mundtligt forhandlet.

Tilladelse til biintervention blev meddelt ved Højesterets Anke- og Kæremålsudvalgs beslut-
ning af 16. juni 2015.

Påstande

Kærende, dødsboet efter Gudrun Jensen Søgaard, har nedlagt påstand om, at indkærede,
SKATs, anmodning om sagkyndig vurdering af ejendommene beliggende henholdsvis John-
sens Allé 36 og Industrivej 34, 7700 Thisted, ikke imødekommes.

SKAT har påstået stadfæstelse.

Supplerende sagsfremstilling

Finn Dige Søgaard har den 18. januar 2015 afgivet følgende erklæring:

”Jeg (Finn Søgaard) skal herved bekræfte følgende:

Der er ikke foretaget vurdering af Dødsboet efter Gudrun Jensen Søgaards ejendomme beliggende henholdsvis Johnsens Alle 36, 7700 Thisted og Industrivej 34, 7700 Thisted under boets behandling.

Ejendommene Johnsens Alle 36, 7700 Thisted og Industrivej 34, 7700 Thisted har ikke undergået faktiske eller retlige ændringer i perioden fra vurderingen fra 2012 og indtil jeg overtog ejendommene.

Jeg ejer fortsat dags dato ejendommene Johnsens Alle 36, 7700 Thisted og Industrivej 34, 7700 Thisted.”

Dødsboet har under Højesterets behandling af sagen opfordret SKAT til at fremkomme med en række oplysninger om SKATs praksis vedrørende anvendelse af punkt 6, 2. afsnit, i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret). SKAT har på den baggrund fremlagt et internt notat fra Skatteministeriet om værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer. Det fremgår af notatet bl.a., at SKAT ikke foretager registrering af de forudsætninger, der er lagt til grund ved det enkelte bos værdiansættelse af ejendomme ved et eventuelt udlæg, og at SKAT ikke udarbejder opgørelser over antallet af sager, hvor boets værdiansættelse tilside-sættes. SKAT har imidlertid foretaget en elektronisk søgning vedrørende personer, der døde i 2013. Søgningen viste, at i 17.781 tilfælde blev boerne enten skiftet privat eller ved bobestyrer. Heraf var der fast ejendom i 6.877 boer. SKAT har foretaget en manuel gennemgang af 130 af disse sager, hvilket svarer til ca. 2 %. Gennemgangen viste, at der er udlagt fast ejendom til arvinger i 54 af 130 boer, hvilket svarer til 42 %. SKAT har på den baggrund vurderet, at der udlægges faste ejendomme til arvingerne i 2.900 tilfælde årligt. I 30 af de 54 tilfælde blev ejendommene udlagt til arvingerne inden for +/- 15 % af den offentlige vurdering, i 11 tilfælde blev ejendommen udlagt uden for +/- 15 % af den offentlige vurdering, og i 13 tilfælde blev der indhentet vurdering.

Det fremgår endvidere af notatet, at SKAT ikke er i besiddelse af statistikker over antallet af sager, hvor SKAT har tilsidesat værdiansættelser inden for 15 %'s reglen i værdiansættelses-

cirkulæret, eller hvor SKAT har anmodet om sagkyndig vurdering. SKAT har dog siden april 2010 foretaget en sporadisk registrering af, om der er foretaget ændring af værdiansættelsen i forbindelse med afslutningen af en sag. SKAT har gennemgået disse registreringer samt indhentet oplysninger fra samtlige sagsbehandlere, der på nuværende tidspunkt arbejder med dødsbobehandling, om deres erindring om sager, hvor der er sket tilsidesættelse af værdiansættelser, der lå inden for 15 %'s reglen. SKAT har på grundlag heraf identificeret 16 sager, hvor SKAT har tilsidesat værdiansættelser, der lå inden for 15 %'s reglen. Sagerne omfatter boer, hvor dødsfaldet er sket fra december 2005 til januar 2014. Af disse 16 sager har SKAT i tre tilfælde foretaget en ændring af værdiansættelsen begrundet i skævdeling. I de øvrige 13 sager er ændringen anført som begrundet i indhentelse af sagkyndig vurdering, i ejendommens salg, i boets udbud af ejendommen til salg, i gældsforhold og i ændringer på ejendommen.

Supplerende retsgrundlag

Som anført i landsrettens kendelse fremgår det af indledningen til værdiansættelsescirkulæret fra 1982, at det afløser de vejledende retningslinjer for værdiansættelserne af aktiver og passiver optaget i Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 fra april 1976. I slutningen af denne meddelelse er under overskriften ”passiver” medtaget følgende:

”Det foran under aktiver og passiver anførte er at betragte som vejledende i forbindelse med efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse.”

Som ligeledes anført i landsrettens kendelse fremgår det af forarbejderne til § 12 i boafgiftsloven fra 1995 bl.a., at principperne i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 og den praksis, der er etableret på området, fortsat vil være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget.

Skattedepartementet har i afgørelse 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 forkert.

...

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 ogandel 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 udlægsmodtageren/gavemodtageren 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 beskattning 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 afgørelse 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 svar er sålydende:

”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 retningslinier 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 afgrænse 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 %'s 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 ogandel.

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.”

Højesterets begrundelse og resultat

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

Højesteret bemærker, at det af de grunde, landsretten har anført, ikke er godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis for, at et dødsbos værdiansættelse, som ikke afviger mere end 15 % fra den kontante ejendomsværdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Af de grunde, som skifteretten har anført, finder Højesteret, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighedernes anmodning om, at de pågældende ejendomme vurderes med henblik på fastsættelse af handelsværdien, skal imødekommes.

Med denne begrundelse stadfæster Højesteret landsrettens kendelse.

Efter sagens karakter og videregående betydning skal ingen af parterne betale sagsomkostninger til den anden part for Højesteret.

Thi bestemmes:

Landsrettens kendelse stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part for Højesteret.

--oo0oo--

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Højesteret, den 8. marts 2016.

**Kirsten Lohmann
kontorfuldmægtig**