



**ØSTRE LANDSRET
DOM**
afsagt den 13. januar 2026

Sag BS-9364/2023-OLR

(13. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

Sagsøgte 1,
Sagsøgte 2,
Sagsøgte 3,
Sagsøgte 4,
Sagsøgte 5,
Sagsøgte 6 og
Sagsøgte 7
(alle ved advokat Michael Serup)

Landsdommerne Michael Schaumburg-Müller, Mads Stokholm og Camilla Mølgaard Meding (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Helsingør den 30. september 2022. Ved kendelse af 20. februar 2023 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1. -

Sagen vedrører beregning af gaveafgift for de gaver i form af ideelle interesse- selskabsandele i Virksomhed I/S 1, som Sagsøgte 1 og Sagsøgte 5 i sommeren 2020 gav deres respektive børn, Sagsøgte 2, Sagsøgte 3 og Sagsøgte 4, henholdsvis Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7. -

Sagen angår i første række, om told- og skatteforvaltningen har iagttaget 6-må -
 nedersfristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, herunder hvordan fristen skal bereg -
 nes, og om de oplysninger, som skatteforvaltningen indhentede, var nødven -
 dige oplysninger i bestemmelsens forstand. I anden række angår sagen værdi -
 ansættelsen af den udlejningsejendom, som Virksomhed I/S 1 ejede, herunder om -
 skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-
 reglen i værdiansættelsescirkulæret, eller om der forelå særlige omstændighe -
 der. I den forbindelse angår sagen også, om told- og skatteforvaltningen er bun -
 det af en af de sagsøgte påberåbt fast administrativ praksis.

Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har nedlagt følgende påstande:

”Sagsøgte 2, Sagsøgte 3 og Sagsøgte 4 skal hver betale gaveafgift med 2.479.367 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for pe -
 rioden fra den 17. juli 2020, og indtil gaveafgiften betales.

Sagsøgte 1 skal som solidarisk hæftende med
Sagsøgte 2, Sagsøgte 3 og
Sagsøgte 4 betale gaveafgift med 7.438.101 kr. med tillæg af rente efter
 boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra den 17. juli 2020, og indtil
 gaveafgiften betales.

Sagsøgte 6 og
Sagsøgte 7 skal hver betale gaveafgift med 2.746.102 kr. med tillæg af
 rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra den 17. juli 2020,
 og indtil gaveafgiften betales.

Sagsøgte 5 skal som solidarisk hæftende med
Sagsøgte 6 og
Sagsøgte 7 betale gaveafgift med 5.492.204 kr. med tillæg af rente efter
 boaf -giftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra den 17. juli 2020, og indtil
 gave -afgiften betales.”

De sagsøgte, Sagsøgte 1, Sagsøgte 2, Sagsøgte 3, Sagsøgte 4, Sagsøgte 5, Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7 har nedlagt påstand om frifindelse.

Sagsfremstilling

Den 30. juni 2022 traf Landsskatteretten syv afgørelser i anledning af en klage fra Sagsøgte 1, Sagsøgte 2, Sagsøgte 3, Sagsøgte 4, Sagsøgte 5, Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7 (i det følgende ”Sagsøgte 1 m.fl.”) over Skattestyrelsens afgørelser af 4. februar 2021.

Af Landsskatterettens afgørelse vedrørende Sagsøgte 1, der i alt væsentligt er enslydende med afgørelserne vedrørende de øvrige sagsøgte, fremgår følgende blandt andet:

”Faktiske oplysninger

Skattestyrelsen modtog den 17. juli 2020 tre gaveanmeldelser fra klageren og hans tre børn (Sagsøgte 4, Sagsøgte 3 og Sagsøgte 2).

Ved overdragelsesaftale af 30. juni 2020 overdrog klageren den til ham hørende ideelle interessentskabsandel på 50 % i Virksomhed I/S 1 (CVR nr. 1) til Virksomhed I/S 2 (CVR nr. 2).

Det fremgår af overdragelsesaftalens punkt 2.1:

”Virksomhed I/S 1 er et interessentskab som ejer og driver fast ejendom. Virksomhed I/S 1 er tinglyst ejer af erhvervsejendommen Matrikel nr., København beliggende Adresse 1, 2500 Valby ("Ejendommen") med en offentlig ejendomsværdi pr. den 1.10.2019 på kr. 42.000.000,00, heraf grundværdi på kr. 6.130.100.00. Virksomhed I/S 1's eneste aktivitet er ejerskab og drift af Ejendommen.”

Af overdragelsesaftalens punkt 3.2 fremgår:

”Virksomhed I/S 2 består i henhold til interessentskabskontrakt af den 30. juni 2020 af følgende interessenter:

Sagsøgte 1, Adresse 2, med 10% Sagsøgte 4, Adresse 3, med 30% (søn til Sagsøgte 1)
Sagsøgte 3, Adresse 4, 2200 København N, med 30% (datter til Sagsøgte 1)
Sagsøgte 2, Adresse 5, med 30% (søn til Sagsøgte 1)

[...]

Ved denne aftales gennemførelse bliver hver af de 4 interessenter således reelle medejere af Virksomhed I/S 1 og dermed Ejendommen med følgende procentsatser: Sagsøgte 1 5%, Sagsøgte 4 15%, Sagsøgte 3 15%, Sagsøgte 2 15%.”

Endvidere fremgår følgende af overdragelsesaftalens punkt 5.0 om kring købesummen:

” 5.1 Kontantprisen for Sælgernes ideelle anparter er aftalt som følger:

Sælgernes skattemæssige overdragelsessum for Sælgernes samlede kapitalandele (100%) fremkommer således: -

Kostpris jf. regnskab for 2019	kr. 43.653.678
Regulering til offentlig vurdering kr. 42.000.000	kr. -1.653.678
Øvrige anlægsaktiver (driftsmidler) jf. regnskab 2019	kr. 14.583
Øvrige tilgodehavender jf. regnskab 2019	kr. 569.701
Halvårsresultat 2020 (anses for tilgodehavender)	kr. 2.500.000
Likvider jf. regnskab 2019	kr. 597.271
Gæld til realkredit jf. regnskab 2019 (anslået kon - tantværdi)	kr. 69.869.865
Øvrig kortfristet gæld jf. regnskab 2019	kr. 2.617.586
Overdragelsessum (100%)	kr. 26.805.896
Overdragelsessum 50%	kr. 13.402.947”

Den 23. december 2020 anmodede Skattestyrelsen om oplysninger til brug for gennemgangen af gaveanmeldelsen. Skattestyrelsen anmodede om følgende oplysninger:

- Specifikation af anlægskartotek på overdragelsestidspunktet samt 31. december 2019
- Kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med seneste lå - neomlægning/låneoptagelse

Repræsentanten har til Skatteankestyrelsen fremlagt konvolutterne for Skattestyrelsens materialeindkaldelse, hvoraf fremgår, at de blev post stemplet den 28. december 2020. -

Skattestyrelsen modtog den 11. januar 2021 revisorens brev af 8. januar 2021 med svar på anmodningen af 23. december 2020, hvoraf fremgår:

”Selskabets regnskabsmæssige anlægskartotek mht. kostpriser og afskrivninger pr. 31. december 2019 er vedhæftet dette brev. Det er ingen tilgange i 2020 indtil overdragelsestidspunktet – og anlægs - kartotektet anses således for uændret pr. overdragelsestidspunktet.

Bygningsmassen udgør således en kostpris på DKK 43.653.678. Der er ikke foretaget regnskabsmæssige afskrivninger jf. virksomhe - dens regnskabspraksis.

Bygningen og installationer er ikke anset for skattemæssigt afskriv - ningsberettiget med den nuværende aktivitet.

Parterne oplyser, at de ikke har modtaget kreditforeningvurdringer på noget tidspunkt. Det er også min opfattelse, at det er helt undta - gelsesvist, at kreditforeninger mv. vil dele deres vurdering.”

Den 29. januar 2021 skrev klagerens repræsentant bl.a. følgende til Skat - testyrelsen:

”Det fremgår af sagsnotatet på sagerne, at materialeindkaldelserne 23. december 2020 blandt andet er begrundet i, at Skat har ønsket oplysninger om interessentskabets ejendomme. Dette forstår jeg ikke helt, da det fremgår af tilgængelige registre, at der er tale om ejendommen Adresse 1, 2500 Valby. Samtidig undrer det mig, hvis Skat ikke i skattemapper mv. på gavegiverne skulle være i besiddelse af de relevante oplysninger.”

Skattestyrelsen svarede den 1. februar 2021:

”Vores materialeindkaldelse skyldes blandt andet, at der i regnskabet står investeringsejendomme i flertal, hvorfor Skattestyrelsen havde brug for at indkalde anlægskartotek for at få afklaret hvilke ejendomme, der var tale om.”

Af årsrapport for 2019 for Virksomhed I/S 1 fremgår følgende af regnskabsnote 6 ”Materielle anlægsaktiver” :

	Investeringsejendomme
”Beløb i DKK	
Kostpris pr. 01.01.19	43.653.678
Kostpris pr. 31.12.19	43.653.678
Opskrivninger pr. 01.01.19	136.346.322
Opskrivninger pr. 31.12.19	136.346.322
Af- og nedskrivninger pr. 01.01.19	0
Afskrivninger i året	0
Af- og nedskrivninger pr. 31.12.19	0
Regnskabsmæssig værdi pr. 31.12.19	180.000.000”

Af ledelsesberetningen fremgår, at virksomheden har målt investerings ejendomme til dagsværdi og har fastsat dagsværdien med udgangspunkt i en afkastbaseret model. Dagsværdien er blevet opgjort på grundlag af en afkastprocent på 3,5 % og en nettoleje på 8.200.000 kr.

Derudover fremgår det af årsrapporten, at gæld til realkreditinstitutter udgjorde 69.689.865 kr. pr. 31. december 2019.

Skattestyrelsen traf den 4. februar 2021 afgørelse om at ændre værdiansættelsen af ejendommen fra 42.000.000 kr. til 180.000.000 kr. (den påklagede afgørelse).

Skattestyrelsens afgørelse

Skattestyrelsen har ændret værdiansættelsen af de ideelle interessentskabsandele, som klageren har overdraget til sine tre børn.

Som begrundelse herfor har Skattestyrelsen anført:

”Skattestyrelsens bemærkninger til de indsendte bemærkninger

Ad materialeindkaldelse: I Skattestyrelsens mail den 1. februar 2021, fremgår det at, afklaring af ejendomme blandt andet var en af grundene til at lave en materialeindkaldelse. Der blev i materiale indkaldelserne også spurgt om en realkreditvurdering af ejendomme, da belåningen var langt højere end den offentlige vurdering. Skattestyrelsen fik svar fra parternes rådgiver, at parterne ikke havde en vurdering fra kreditforeningen. Dette materiale har Skattestyrelsen vurderet nødvendig, for at få et overblik over Virksomhed I/S 1 som virksomhed herunder vurdering af værdiansættelsen.

Ad begrundelsen i agterskrivelsen:

Det er korrekt, at Skattestyrelsen har ved ændring af værdiansættelsen taget udgangspunkt i den oplyste dagsværdi fra seneste regnskabsrapport på gavetidspunktet. Skattestyrelsen har endvidere brugt Colliers Markedsrapport til at understøtte at den afkastprocent, som parterne har anvendt i regnskabet, svarer til den afkastprocent, der kan forventes på markedet.

Skattestyrelsen finder, at den skønsmæssige ansættelse af ejendomsværdien er foretaget på tilstrækkeligt oplyst grundlag, og at der værdiansættelsen er udtryk for en konkret nærmere gennemgang af de foreliggende oplysninger.

Dette er begrundet med:

1. Værdiansættelsen er baseret på parternes eget bedste skøn over handelsværdien (dagsværdien), som fremgår af interessentskabets senest forudgående regnskab.
2. Værdiansættelsen er efterprøvet og godkendt af interessentskabets statsautoriserede revisor.
3. Værdiansættelsen er sammenholdt med Colliers Markedsrapport og fundet at være et realistisk udtryk for handelsværdien baseret på den oplyste afkastprocent.
4. Værdiansættelsen er sammenholdt med ejendommenes belåning hos eksterne finansieringskilder som værende et udtryk disses vurdering af pantets værdi, hvor långivningen må antages for at være en økonomisk transaktion mellem uafhængige parter.

Skattestyrelsen finder det herefter hverken dokumenteret eller sandsynliggjort, at den regnskabsmæssige værdiansættelse ikke er i overensstemmelse med ejendommenes forventede handelsværdi i overensstemmelse med boafgiftslovens § 27, stk. 1.

Vedrørende din bemærkning om, at agterskrivelserne strider imod Landsskatterettens faste praksis jf. SKM2018.551LSR. Denne afgørelse er indbragt for domstolene, hvor den endnu ikke er endeligt afgjort. Afgørelsen kan derfor ikke tillægges værdi som fast praksis. Som nævnt i begrundelsen i forslaget og denne afgørelse er det Skattestyrelsens opfattelse, at Højesteret fortolkning af værdiansættelsescirkulærets pkt. 6. og i SKM2016.279HR også gælder for gaveoverdragelser.

Ad aktindsigt i sagslog: Dette punkt er behandlet særskilt, da punktet vedrører sagen om aktindsigt.

Skattestyrelsen fastholder sin afgørelse med afsæt i nedenstående begrundelse i overensstemmelse med det tidligere fremsendte forslag. -

Begrundelse for ændringen

Det fremgår af boafgiftslovens § 27, stk. 1, at en gaves værdi skal fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Handelsværdien er den værdi, som en ejendom kunne indbringe ved et salg i fri handel.

Retningslinjerne for værdiansættelse af aktiver mellem personer, der er omfattet af boafgiftslovens regler findes i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning (værdiansættelsescirkulæret). -

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

Udgangspunktet i værdiansættelsescirkulæret er herefter, at det beløb, som gaven kunne indbringe ved et salg på markedsvilkår mellem uafhængige parter, svarer til gavens værdi. -

Af værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, stk. 2 fremgår at
 “Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontant værdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontante jendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften. -

Cirkulærets anvisninger er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse i henhold til værdiansættelsescirkulærets punkt 48. -

Højesteret har udtalt sig generelt om betydningen af værdiansættelsescirkulærets pkt. 48 i dommen offentliggjort som SKM2018.41 HR. Her fandt Højesteret, at cirkulærets pkt. 48, som må anses for at gælde generelt for cirkulæret og ikke kun for punktet om passiver, betyder: -

- At anvisninger i cirkulæret er vejledende ved værdiansættelser -
- At skatteyder ikke kan støtte ret på en værdiansættelse, der fremkommer ved anvendelse af hjælperegler, hvis denne værdiansættelse fører til en værdi, der er markant lavere end handelsværdien.

I det indsendte regnskab fremgår det, at der er anvendt dagsværdi -
beregning af ejendommen Adresse 1 Det fremgår i afsnittet
”Anvendt regnskabspraksis”, side 18 i regnskabet for 2019, at inve -
steringsejendomme måles til dagsværdi.

I regnskabsnote 6 ”Materielle anlægsaktiver” er ejendommen op -
gjort til kostpris på 43.653.678 kr. plus opskrivninger på 136.346.322
kr., i alt en medtaget værdi på 180.000.000 kr. i seneste årsrapport på
gavetidspunktet.

Følgende afsnit fremgår i regnskabet for 2019, side 8:

”Efterfølgende begivenheder
Virksomheden måler investeringsejendomme til dagsværdi. og
har fastsat dagsværdien med udgangspunkt i en afkastbaseret
model. Der er knyttet væsentlig usikkerhed til fastsættelse af
dagsværdien. Usikkerheden er primært knyttet til fastsættelse af
afkastprocent og nettoleje. Dagsværdien er opgjort på grundlag
af en afkastprocent på 3,5% og en nettoleje på t.DKK 8.200”

I årsrapporten for 2019 det oplyst, at dagsværdien, dvs. den for -
vendte handelsværdi af ejendommen er baseret på et afkastkrav på 3,5
%.

Skattestyrelsen finder, at denne afkastprocent er i overensstem -
melse med Colliers markedsrapport om bolig udlejning i Køben -
havn.

Hvis værdien af ejendommen fastsættes til 42.000.000 kr., som det er
sket ved anmeldelse af gaven resulterer det i en afkastprocent på ca.
15 %. En afkastprocent på ca. 15 % vil ikke afspejle markedsvil -
kår ifølge Colliers markedsrapport. Denne afkastgrad sammen -
holdt med jeres oplysninger om nettoleje, understøtter ændringen af
værdiansættelsen af ejendommen.

Regnskabsoplysningerne viser, at der interessentskabet selv har fo -
retaget en positiv stillingtagen til dagsværdien samt til afkastgra -
den baseret på realistiske forudsætninger.

Da overdragelse af de ideelle andele sker til en værdi, der er langt
under den regnskabsmæssige værdi, finder vi, at der foreligger
særlige omstændigheder, jf. SKM2016.279.HR.

Hjælpereglen i pkt. 6.2. i værdiansættelsescirkulæret (15-pct. reg -
len) kan derfor ikke anvendes ved fastsættelse af ejendommens
handelsværdi, jf. SKM2016.279.HR sammenholdt med
SKM2018.41.HR.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesterets fortolkning af vær -
diansættelsescirkulærets pkt. 6 og 48 i SKM2016.279.HR også gæl -
der for gaveoverdragelser. Det skyldes bl.a., at reglerne om bereg -

ning af gaveafgift i boafgiftslovens § 27 er de samme som ved be -
 regning af bo- og tillægsboafgift efter boafgiftslovens § 12, ligesom
 værdiansættelsescirkulærets punkt 6 og 48 uden forskel gælder for
 både dødsboer og gaver. Dermed kan Højesterets dom
 SKM2016.279.HR udstrækkes til også at gælde for gaveoverdragel -
 ser.

Om der foreligger særlige omstændigheder, er en samlet konkret
 vurdering, hvori der indgår en række forhold. Først skal det vurde -
 res, om der er et/flere konkrete holdepunkter for at værdiansættel -
 sen efter +/-15% reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi.

Eksempler på holdepunkter kan f.eks. være en handel af den kon -
 krete ejendom mellem uafhængige parter, belåning af ejendomme,
 arveforskud til de børn som ikke overtager ejendommen, væsent -
 lige renoveringer, værdiansættelse i regnskab, der afviger fra over -
 dragelsessum og beregning af afkastgraden (eller afkastprocenten) på
 en investerings- eller erhvervsejendom mv.

Efter en samlet konkret vurdering er det Skattestyrelsens opfattelse,
 at der er holdepunkter for, at ejendommens overdragelsessum op -
 gjort til offentlig vurdering ikke er udtryk for den reelle handels -
 værdi, hvilket medfører, at der foreligger særlige omstændigheder.
 Tilstedeværelse af særlige omstændigheder bevirker, at ejendom -
 men ikke kan overdrages til den offentlige ejendomsvurdering. Der er
 i denne sag særligt lagt vægt på, at den regnskabsmæssige værdi, der
 er udtryk for interessentskabets eget bedste skøn over
 ejendommens værdi, overstiger den gaveanmeldte værdi såvel i re -
 lativt som i faktiske værdier. Den regnskabsmæssige værdi er god -
 kendt af interessentskabets uafhængige revisorer, og må derved an -
 ses for et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi.

Ligeledes er der lagt vægt på, at ejendommen er belånt med et be -
 løb, der væsentligt overstiger den gaveanmeldte værdi.”

Skattestyrelsen har i udtalelse af 17. marts 2021 til klagen anført:

”Ad. Ugyldighedspåstand

Vi mener, at afgørelsen er rettidig truffet og dermed gyldig.

Den oprindelige 6 mdr. frist, der ville udløbe den 17. januar 2021 (og
 ikke den 16. januar 2021, da fristen beregnes i måneder, og ikke dage
 i henhold til boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1 pkt.) skal tillægges
 det antal dage, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmo -
 der om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages, i alt -
 19 dage. Vi har således sendt materialeindkaldelse den 23. decem -
 ber 2020 og har modtaget svar fra rådgiver den 11. januar 2021.

Skattestyrelsens frist for ændring af værdiansættelse udløber der -
 med 5. februar 2021, og afgørelsen er afsendt den 4. februar 2021.

Det fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd, at fristen suspenderes fra det tidspunkt, hvor skatteforvaltningen har anmodet om oplysninger, og det er tidspunktet, hvor Skattestyrelsens materialeindkaldelse er afleveret til postvæsnet. -

Formuleringen rummer således ikke mulighed for at antage, at fristen først betragtes som suspenderet fra modtagelsestidspunktet eller kundskabstidspunktet for modtageren. -

Yderligere henledes opmærksomheden på, at formålet med reglen om suspension af fristen er, at Skattestyrelsen 'samlet set (har) 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen', jf. § 1, nr. 12 i bemærkninger til lovfor slag, LFF nr. 183 af 29. marts 2017. -

Der er dermed ingen hjemmel for den fortolkning af fristregler, som rådgiveren anlægger i klagen. Da lovteksten er klart formuleret, er der heller ingen yderligere behov for at klarlægge bestemmelsens mening ved betragtninger over lex speciales og symmetri mellem forskellige led i bestemmelsen. -

Vi fastholder ligeledes, at datoen for udskrift fra Skattestyrelsens system, som også er datoen for, hvornår brevet er afleveret til postvæsnet, gælder ved beregning af begyndelsestidspunktet for suspension af fristen, som er den 23. december 2020. -

Det må anses for uomtvisteligt at brevet er udskrevet den 23. december 2020. -

Vi har dokumentation for, at andre breve fra samme dag, den 23. december 2020, er lagt til forsendelse og afhentet af Post Nord.

Der var ikke flere postafhentninger mellem den 24. december 2020 og den 4. januar 2021 på Skattecenter Struer.

Det må således anses for dokumenteret og godtgjort, at Skattestyrelsen har udskrevet og afleveret brevene (materialeindkaldelsen) til postforsendelse den 23. december 2020, for ellers kunne de ikke være stemplet den 28. december 2020. -

Ad. værdiansættelse, pkt. 3.2.1 i klagen

For så vidt angår rådgiverens henvisning til SKM2007.431.LSR bemærker styrelsen, at Landsskatteretten byggede sin opfattelse på boafgiftslovens § 27 samt på værdiansættelsescirkulæret m.v. Landsskatteretten henviste derimod ikke til Landsskatterettens tidligere praksis eller til Ligningsvej ledningen. På den baggrund fremstår Landsskatterettens opfattelse alene som funderet i en fortolkning af boafgiftslovens § 27, fremfor at være baseret på en fast administrativ praksis. I lyset af SKM2016.279.HR er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2007.431.LSR ikke er i overensstem -

melse med Højesterets senere fortolkning af værdiansættelsescirkulæret og boafgiftsloven, hvorfor Højesterets kendelse går forud for Landsskatterettens afgørelse fra 2007. -

Afgørelser offentliggjort som SKM2018.551.LSR, SKM2019.281.LSR og j.nr. 19-0071319 er indbragt for domstolene, da det er Skatteministeriets opfattelse, at der forelå særlige omstændigheder i disse sager.

Skattestyrelsen fastholder, at Højesteret i SKM2016.279.HR har taget stilling til, at skattemyndighederne skulle acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen i værdiansættelsescirkulærets punkt 6, 2. afsnit. I præmisserne udtalte Højesteret bl.a., at pkt. 6 skal ses i sammenhæng med cirkulærets pkt. 48, hvoraf følger, at anvisningerne i cirkulæret alene er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller gaveanmeldelse. Højesteret boafgiftslovens § 12 således, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 % reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. -

I SKM2016.279.HR bemærkede Højesteret, 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 afveg mere end 15 pct. fra den kontante ejendomsverdi, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne. -

Højesteret har med SKM 2016.279.HR konstateret, hvad retstilstanden har været siden boafgiftsloven blev gennemført i 1995. Der har derfor ikke efterfølgende lovligt kunnet etableres en praksis, som er direkte uforenelig med den forståelse af boafgiftsloven, som Højesterets dom udtrykker. -

Det er styrelsens opfattelse, at Højesterets fortolkning af 15 pct. reglen også gælder for gaveoverdragelser, idet reglerne om beregning af gaveafgift er de samme som ved beregning af bo- og tillægsgaveafgift, ligesom værdiansættelsescirkulæret gælder for både dødsboer og gaver. -

I afgørelser offentliggjort som SKM2018.551.LSR og SKM2019.281.LSR, har Landsskatteretten anvendt samme fortolkning som Højesteret. Disse afgørelser vedrører gaveafgiftsberegning, som betyder, at efter Landsskatterettens opfattelse gælder særlige omstændigheder også ved gaveoverdragelse. -

Vi skal ydermere henvise til ministersvar af den 13/11 2020 på spørgsmål 30 af den 21/10 2020:

”Det følger af pkt. 6 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning sammenholdt med Højesterets dom i SKM2016.279.HR, at boets eller parternes værdiansættelse skal lægges til grund ved beregningen af bo- eller gaveafgiften, hvis vær -

dien omregnet til kontantværdi er højst 15 pct. højere eller lavere end den seneste offentlige ejendomsværdi, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. ” -

Skatteministeren har i svaret udtalt, at ejendomsvurderingen +/- 15 pct. skal lægges til grund ved beregningen af gaveafgift, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. -

Styrelsen er heller ikke enig i, at der eksisterer en fast administrativ praksis om, at en værdiansættelse inden for +/- 15 pct. af den offentlige ejendomsvurdering skal accepteres for nærværende sag, da det ikke efter vores opfattelse, er etableret en fast administrativ praksis af det nævnte indhold. -

Desuden påhviler det den, som hævder, at der eksisterer en fast administrativ praksis at føre bevis herfor, jf. f.eks. UfR 2009.934 H og UfR 2017.2960 H. Dette kræver, at der påvises en række enkeltafgørelser fra (overordnede) skattemyndigheder, som giver udtryk for den retstilstand, som hævdes at følge af praksis. -

Styrelsen finder således ikke, at der er retskrav på anvendelse af +/- 15 pct.-reglen på overdragelsen i overensstemmelse med den langvarige administrative praksis, der knytter sig til cirkulæret. -

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den påklagede afgørelse er udarbejdet ud fra den gældende praksis mv. på området. Det forhold, at praksis på området er beskrevet i udkastet til styresignal om +/- 15 pct. reglen kan ikke medføre, at der er tale om et ikke lovligt administrationsgrundlag, og at styrelsens afgørelse i denne sag skulle afvente et endeligt styresignal. -

Ad. klagen pkt. 3.2.2.

Som det anført ovenfor mener styrelsen ikke, at Landsskatterettens seneste afgørelser på området er forenelige med Højesterets kendelse offentliggjort som SKM2016.279HR. Der kan ikke etableres administrativ praksis, som er uforenelig lovgivning, navnlig, med boafgiftslovens § 27, stk. 1 og Højesterets dom. Det ville være i strid med legalitetsprincippet og grundlovens § 43, 1. led. -

Se f.eks. U.1998.1314, hvor Højesteret bl.a. bemærkede, at uanset den af indstævnte påberåbte mangeårige administrative praksis finder Højesteret ... , at der hverken i statsskattelovens § 4 eller på andet grundlag er fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning.

Skattestyrelsen mener som anført ovenfor ikke, at det har betydning for nærværende sag, hvorvidt styresignalet foreligger i sin endelige udformning. -

Vi har ikke bemærkninger til rådgiverens betragtninger om de politiske processer vedrørende evt. endelig udformning af styresignalet -

og værdiansættelsescirkulæret, men kan alene forholde os til de foreliggende retskilder og deres indbyrdes forhold ved udarbejdelse af konkrete afgørelser. -

Vi har ligeledes noteret, at der i klagen ikke er anført konkrete argumenter, der underbygger, at Skattestyrelsens skøn over handelsværdi af ejendomme er forkert. -

Både den regnskabsmæssige værdi og belåningsgrad af ejendomme udgør holdepunkter i forhold til vurdering af, hvorvidt den offentlige vurdering giver et retvisende billede af ejendommenes handelsværdi. -

Vi er ikke enige i, at lånebeløbet først og fremmest er udtryk for låntagers betalingsevne og soliditet. Finanstilsynets retningslinjer for finansielle institutioners virke og deres opgørelsesmetoder for usikkerheder på låneengagementerne omhandler primært stillede sikkerheder i form af pant i fast ejendom. Udlånet kan dermed ikke være højere end de fastsatte lånegrænser for ejendommstypen, som tager udgangspunkt i finansinstituttets vurdering af ejendommen. Ikke låntager og dennes betalingsevne.

Den regnskabsmæssige værdi opgøres efter principperne i årsregnskabsloven, hvor der som udgangspunkt kan vælges mellem offentlig ejendomsværdi eller dagsværdi. Dagsværdi er den regnskabsansvarliges skøn over handelsværdien. Ofte er denne værdi baseret på ejendommens afkastgrad, som jævnligt publiceres af ejendomsbranchen m.v. Bemærkningen om at revisor ikke har sagkundskab i relation til fast ejendom mener vi rådgiver må videre sende til FsR -

Vedrørende omvurdering skal der bemærkes, at i henhold til ejendomsvurderingslovens § 88, stk.3, sker omvurdering i 2012-prisniveau, der ikke afspejler nutidsværdien. -

Vi finder heller ikke, at SKM2013.841 H eller j.nr. 14-4861051 er relevant for nærværende sag, da ingen af dem vedrører værdiansættelse efter værdiansættelsescirkulæret og særlige omstændigheder. -

Vi fastholder afgørelsen i sin helhed.

...”

Skattestyrelsen har i erklæringssvar af 23. marts 2022 anført:

” Skattestyrelsen har den 28. januar 2022 modtaget brev fra Skatteankestyrelse i sagen om Sagsøgte 1, og anvendelse af 15 pct. reglen ved overdragelse af en ejendom til Sagsøgte 1's 3 børn via Virksomhed I/S 1. Det er Skatteankestyrelsens opfattelse, at der skal gives medhold i sagen, idet det forhold, at ejendommen er indregnet til dagsværdi i årsrapporten samt belånt med et højere beløb end den offentlige ejendomsværdi, ikke er en sådan særlig omstændighed, der kan be -

grunde en fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 pct. reglen. Der er herved henset til, at de anførte oplysninger ikke i tilstrækkelig grad findes at godtgøre en højere handelsværdi end det af parterne aftalte. Skatteankestyrelsen er ikke enig i repræsentantens ugyldighedspåstand, idet 6 måneders fristen i boafgiftslovens § 27 var suspenderet. -

Sammenfatning af Skattestyrelsens vurdering

Skattestyrelsen fastholder afgørelsen af 4. februar 2021 og vurderingen af, at 15 pct. reglen i værdiansættelsescirkulæret ikke kan anvendes ved værdiansættelse af ejendommen Adresse 1, 2500 Valby, ved gaveoverdragelse fra Sagsøgte 1 til de tre børn. Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at der foreligger særlige omstændigheder i form af oplysninger i årsrapporten om ejendommens regnskabsmæssige værdi. Derfor fastholder styrelsen vurderingen af, at ejendommens værdi er på 180.000.000 kr. på overdragelsestidspunktet. Skattestyrelsen er derfor ikke enig i repræsentantens synspunkter og i Skatteankestyrelsens indstilling. -

I tilfælde af, at Landsskatteretten ikke er enig i, at ejendommens handelsværdi er på 180.000.000 kr., anmoder styrelsen om hjemvisning af sagen med henblik på vurdering af handelsværdien. -

For så vidt angår sagens formalitet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at styrelsen har kunnet ændre værdiansættelsen i gaveanmeldelsen til og med den 6. februar 2021, hvorfor afgørelsen af den 4. februar 2021 er indenfor fristen. -

Baggrund

Overdragelse af ejendom

Sagsøgte 1 ejede 50 pct. af interessentskabet Virksomhed I/S 1, der ejede og drev ejendommen Adresse 1, 2500 Valby, der er et kollegium med 114 lejligheder. De resterende 50 pct. af Virksomhed I/S 1 var ejet af person Sagsøgte 5.

I henhold til overdragelsesaftale af 30. juni 2020 overdrog Sagsøgte 1 sine ideelle andele i Virksomhed I/S 1 til interessentskabet Virksomhed I/S 2. Sagsøgte 1 var sammen med sine 3 børn interessenter i Virksomhed I/S 2, idet Sagsøgte 1 ejede 10 pct. og børnene ejede 30 pct. hver. Det fremgår vi - dere af overdragelsesaftalen, at ved overdragelsesaftalens gennemførelse blev hver af de 4 interessenter reelle medejere af Virksomhed I/S 1 og dermed ejendommen med følgende procenter: Sagsøgte 1 med 5 pct. og barn 1, 2 og 3 med hver 15 pct. -

I henhold til samme overdragelsesaftale overdrog Sagsøgte 5 tilsvarende sine ideelle andele i Virksomhed I/S 1 til interessentskabet, Virksomhed I/S 3. Sagsøgte 5 var sammen med sine 2 børn interessenterne i Virksomhed I/S 3, idet de hver ejede 1/3 af interessentskabet. Det fremgår videre af overdragelsesaftalen, at ved overdragelsesaftalens gennemførelse blev -

hver af de 3 interessenter reelle medejere af Virksomhed I/S 1 og der -
med ejendommen med 16,67 pct. hver.

Ejendommen Adresse 1, 2500 Valby, blev overdraget efter 15 pct.
reglen i værdiansættelsescirkulæret, og den blev værdiansat til
42 mio. kr., svarende til den offentlige ejendomsvurdering. Den of -
fentlige ejendomsværdi blev i 2016 omvurderet fra 30 mio. kr. til 42
mio. kr. som følge af ombygninger og forbedringer af ejendommen.

I overdragelsesaftalen er der bestemt følgende om købesummen:

” 5.1 Kontantprisen for Sælgernes ideelle anparter er aftalt som føl -
ger:

Sælgernes skattemæssige overdragelsessum for Sælgernes samlede
kapitalandele (100 pct.) fremkommer således:

Kostpris jf. regnskab for 2019	43.653.678 kr.
Regulering til offentlig vurdering kr. 42.000.000	-1.653.678 kr.
Øvrige anlægsaktiver (driftsmidler) jf. regnskab 2019	14.583 kr.
Øvrige tilgodehavender jf. regnskab 2019	569.701 kr.
Halvårsresultat 2020 (anses for tilgodehavender)	2.500.000 kr.
Likvider jf. regnskab 2019	597.271 kr.
Gæld til realkredit jf. regnskab 2019 (anslået kontant - værdi)	69.869.865 kr.
Øvrig kortfristet gæld jf. regnskab 2019	2.617.586 kr.
Overdragelsessum (100 pct.)	26.805.896 kr.
Overdragelsessum 50 pct	13.402.947 kr.”

Oplysninger i regnskab

Ejendommens regnskabsmæssige værdi pr. 31. december 2019 er i
årsrapport for 2019 for Virksomhed I/S 1 (regnskabsnote 6
”Materielle anlægsaktiver”) opgjort til 180.000.000 kr., der er
specificeret som følger:

	Investerings ejendomme	
”Beløb i DKK		
Kostpris pr. 01.01.19	43.653.678	Kostpris pr. 31.12.19
	43.653.678	
Opskrivninger pr. 01.01.19	136.346.322	
Opskrivninger pr. 31.12.19	136.346.322	
Af- og nedskrivninger pr. 01.01.19	0	
Afskrivninger i året	0	
Af- og nedskrivninger pr. 31.12.19	0	
Regnskabsmæssig værdi pr. 31.12.19	180.000.000”	

Af ledelsesberetningen fremgår, at virksomheden har målt investe -
ringsejendomme til dagsværdi og har fastsat dagsværdien med ud -
gangspunkt i en afkastbaseret model. Dagsværdien er blevet op -
gjort på grundlag af en afkastprocent på 3,5 pct. og en nettoleje på
8.200.000 kr.

Gæld til realkreditinstitutter vedrørende ejendommen udgjorde ifølge årsrapporten 69.689.865 kr. pr. 31. december 2019. Det frem -går af ”Tast Selv Borger” , at lånet blev optaget den 10. maj 2016.

Sagens formalitet

Skattestyrelsen modtog den 17. juli 2020 gaveanmeldelserne fra ML og hans børn.

Skattestyrelsens brev med anmodningen om yderligere oplysninger er dateret den 23. december 2020 og afsendt fra Skattecenter Struer. De af repræsentanten fremlagte konvolutter med Skattestyrelsens materialeindkaldelse er poststempet den 28. december 2020. Ifølge Skattestyrelsens oplysninger var der ikke postafhentninger mellem den 24. december 2020 og den 4. januar 2021 på Skattecenter Stuer.

Den 11. januar 2021 modtog Skattestyrelsen repræsentantens svar på anmodningen. Den 4. februar 2021 træf Skattestyrelsen afgørelsen.

Skattestyrelsens afgørelse

Skattestyrelsen har i den påklagede afgørelse gjort gældende, at der efter en samlet konkret vurdering er holdepunkter for, at ejendommens overdragelsessum opgjort efter 15 pct. reglen ikke er udtryk for den reelle handelsværdi, hvilket medfører, at der foreligger særlige omstændigheder. Tilstedeværelse af særlige omstændigheder bevirker, at ejendommen ikke kan overdrages til den offentlige ejendomsvurdering. Der er særligt lagt vægt på, at den regnskabsmæssig værdi, der er udtryk for interessentskabets eget bedste skøn over ejendommens værdi, overstiger den gaveanmeldte værdi. Den regnskabsmæssige værdi er godkendt af interessentskabets uafhængige revisorer, og må derved anses for et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi. Videre er værdiansættelsen sammenholdt med Colliers Markedsrapport og fundet at være et realistisk udtryk for handelsværdien baseret på den oplyste afkast procent. Herudover har Skattestyrelsen lagt vægt på, at ejendommen er belånt med et beløb, der væsentligt overstiger den gaveanmeldte værdi.

For så vidt angår sagens formalitet har Skattestyrelsen anført, at afgørelsen er rettidig truffet og dermed gyldig. Skattestyrelsen har herved henset til, at det må anses for dokumenteret og godtgjort, at styrelsen har udskrevet og afleveret brevene (materialeindkaldelsen) til postforsendelse den 23. december 2020, for ellers kunne de ikke være stemplet den 28. december 2020.

Praksis om særlige omstændigheder

Højesteret har i SKM2016.279.HR fundet, at skattemyndighederne ikke er bundet af en værdiansættelse foretaget efter 15 pct. reglen, hvis der foreligger såkaldt særlige omstændigheder. Det var Højesterets opfattelse, at der forelå særlige omstændigheder, da der

var oplyst konkrete forhold, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering. De særlige omstændigheder bestod af den ene arvings optagelse af realkreditlån efter overtagelsen af ejendommen og arveafkald. -

I SKM2021.267.HR gentog Højesteret, med henvisning til SKM2016.279.HR, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct. reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. -

Højesteret fandt i SKM2021.267.HR, at både den prisstatistik, som Skattestyrelsen havde henvist til, og den af styrelsen beregnede afkastprocent vedrørende den udlagte ejendom reelt var udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering var for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området. Højesteret lagde således vægt på, at der var nogle konkrete og særlige forhold for den pågældende ejendom. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at højesteretskendelsen ikke omfatter situationer, hvor parten selv har foretaget handlinger, herunder beregnet ejendommens dagsværdi på baggrund af en ekstern sagkyndig vurdering eller på baggrund af en beregnet afkastgrad for ejendommen. -

Både Vestre og Østre landsret har afsagt domme i sager om anvendelse af 15 pct. reglen på gaveområdet. Se Vestre Landsrets dom i SKM2021.345.VLR og Østre Landsrets dom i SKM2022.3.ØLR. -

Begge landsretter omhandlede, hvorvidt en faktisk handel med tre diemand tæt på familieoverdragelsen (henholdsvis 11 dage og 3 måneder) bevirkede, at der forelå særlige omstændigheder. Landsretterne udtalte, at Højesteret i SKM2016.279.HR har fastslået, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 pct. reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Landsretterne fandt konkret, at der forelå særlige omstændigheder, hvorved 15 pct. reglen ikke kunne anvendes. -

Skattestyrelsens vurdering af særlige omstændigheder

På baggrund af praksis er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af om der foreligger særlige omstændigheder skal foretages en samlet konkret vurdering af disse tre elementer: -

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

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. -

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at vurderinger af ejendommen kan udgøre et holdepunkt for, at der foreligger særlige omstændigheder. -

I dødsbosagerne i TFA2000.177.ØLD og TFA2013.390.VLD var der indhentet ejendomsmæglervurderinger fra statsautoriserede ejendomsmæglere. Det følger af afgørelserne, at parterne ikke kunne anvende 15 pct. reglen, men skulle lægge den værdi, der fremgik af de sagkyndige vurderinger, til grund i boopgørelsen. -

I dødsbosituationerne vil dødsboets indhentelse af en sagkyndig vurdering derfor afskære boet fra at anvende 15 pct. reglen. 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 gavesituationerne vil det derfor være en samlet konkret vurdering, om en sagkyndig vurdering foretaget af fx en ejendomsmægler medfører, at der foreligger særlige omstændigheder. -

Skatterådet har i SKM2021.534.SR taget stilling til, om der foreligger særlige omstændigheder ved indhentelse af en sagkyndig vurdering af en ejerlejligheds handelsværdi inden den påtænkte gaveoverdragelse af lejligheden fra far til datter. -

I SKM2021.534.SR havde en ejendomsmægler i marts 2020 vurderet lejlighedens handelsværdi til 5.500.000 kr. Skatterådet tog stilling til, om ejendommen kunne overdrages til datteren efter 15 pct. reglen for 2.805.000 kr., uden at det ville udløse gaveafgift. Handelsværdien ifølge ejendomsmæglervurderingen var ca. 96 pct. højere end den påtænkte overdragelsessum. Skatterådet fandt, at der forelå særlige omstændigheder og lagde vægt på prisforskellen mellem mæglervurderingen og overdragelsessummen, samt på den tidsmæssige forskel på ca. 1 år og 6 måneder mellem holdepunktet i form af mæglervurderingen og det tidspunkt, hvor Skatterådet tog stilling til, om ejendommen kunne overdrages efter 15 pct. reglen. -

Det er ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at en ejendoms dagsværdi i regnskabet kan udgøre et holdepunkt for særlige omstændigheder, idet parten herved selv har foretaget handlinger, herunder beregnet ejendommens dagsværdi på baggrund af en ekstern sagkyndigvurdering eller på baggrund af en beregnet afkastgrad for ejendommen. Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at højesteretskendelsen i SKM2021.267.HR ikke omfatter situationer, hvor parten selv har beregnet ejendommens dagsværdi. -

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at nærværende ejendoms regnskabsmæssig værdi kan udgøre et holdepunkt for særlige omstændigheder, da parten selv har beregnet ejendommens regnskabsmæssige værdi ud fra dagsværdien, der er fastsat med udgangspunkt i en afkast-baseret model. Dagsværdien er blevet opgjort på grundlag af en afkastprocent på 3,5 pct. og en nettoleje på 8.200.000 kr. -

Det er Skattestyrelsens vurdering, at der er tidsmæssig sammenhæng mellem holdepunktet (den regnskabsmæssige værdi) og overdragelsen, idet overdragelsen skete ca. 6 måneder efter opgørelsen af de regnskabsmæssige værdier. Overdragelsen skete den 30. juni 2020 og de regnskabsmæssige værdier er opgjort pr. 31. december 2019. -

Det er videre styrelsens opfattelse, at der er en stor forskel på ejendommens regnskabsmæssige værdier og overdragelsessummen. Den omhandlede ejendoms regnskabsmæssige værdi er på i alt 180.000.000 kr., hvilket er 329 pct. højere end overdragelsessummen på 42.000.000 kr. opgjort efter 15 pct. reglen. -

Efter en samlet konkret vurdering er det herefter Skattestyrelsens vurdering, at nærværende ejendoms regnskabsmæssig værdi udgør et holdepunkt for, at der foreligger særlige omstændigheder. Da der foreligger særlige omstændigheder, kan ejendommen ikke overdrages efter 15 pct. reglen. -

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold at ejendommens offentlige ejendomsværdi i 2016 blev omvurderet fra 30 mio. kr. til 42 mio. kr. ikke ændrer ved vurderingen af, at ejendommens regnskabsmæssige værdi udgør et holdepunkt for særlige omstændigheder. -

Skattestyrelsen fastholder herefter, at overdragelsessumme skal udgøre ejendommen til den regnskabsmæssige værdi på 180.000.000 kr. -

Hjemvisning

I tilfælde af, at Landsskatteretten ikke er enig i, at ejendommens handelsværdi er på 180.000.000 kr., anmoder Skattestyrelsen om, at Landsskatteretten hjemviser sagen, hvorved den påklagede afgørelse ophæves, og sagen sendes tilbage til Skattestyrelsen med henblik på en fornyet behandling. Den fornyede behandling skal omhandle, at Vurderingsstyrelsen indhenter oplysninger om ejendommen med henblik vurdering af ejendommens handelsværdi. -

Der vil være tale om en detaljeret sagsoplysning som fx kan omfatte 1) ejendommens kvadratmeterpris beregnet på grundlag af ejendomsværdien delt med boligareal, 2) salgsudsøgning i Vurderingsstyrelsens statistik om ejendomssalg, SAS, med henblik på be -

regning af en gennemsnitlig pris pr. m² for kommunen og 3) billed
materiale fra Vurderingsstyrelsens system: WebGIS, -

Der vil ikke blive tale om yderligere beløb til beskatning under
hjemvisningssagen, idet Vurderingsstyrelsens vurdering af ejen
dommens handelsværdi skal understøtte den regnskabsmæssige værdi
på 180.000.000 kr. -

Selvom hovedreglen er, at Landsskatteretten som rekursinstans har
adgang til fuld prøvelse og som følge deraf kan reparere på afgørel
sen ift. vurdering af handelsværdien, er det Skattestyrelsens opfat
telse, at der kan være situationer, hvor en sag ikke er egnet til at blive
afgjort af appelinstansen og derfor bør hjemvises. -

Skattestyrelsens finder, at vurdering af handelsprisen for nærvæ
rende ejendom bedst vil kunne foretages af Vurderingsstyrelsen.
Det skyldes, at vurderingen af handelsværdien kan kræve et vist lo
kalt kendskab, som Vurderingsstyrelsen vil have bedre forudsæt
ninger for at kunne imødesee. Endvidere har Vurderingsstyrelsen
erfaring og kompetence med vurdering af handelsværdi for ejen
domme. -

Det bemærkes, at Skatteankestyrelsen ikke har foretaget en vurde
ring af handelsværdien. -

Hjemvisning vil være den mest effektive måde at sikre sig, at sagen
reelt prøves efter to-instansprincippet ift. at få en fuldt oplyst sag
prøvet, idet der ellers vil være risiko for, at afgørelsen vil blive ma
terielt forkert pga. manglende vurdering af handelsværdien for
ejendommen. -

Skattestyrelsens vurdering af sagens formalitet

Vedrørende oplysninger, der er nødvendige for Skattestyrelsens
stillingtagen til værdiansættelsen

Repræsentanten har i sin klage af 18. februar 2021 (side 3, 2. afsnit)
gjort gældende, at de oplysninger, som Skattestyrelsen anmodede om
ved materialeindkaldelsen af 23. december 2020, ikke kan anses
for nødvendige for en stillingtagen til værdiansættelsen i gavean
meldelserne af 17. juli 2020. -

Ved materialeindkaldelsen af 23. december 2020 anmodede Skat
testyrelsen om følgende: -

- Specifikation af anlægskartotek på overdragelsestidspunktet
samt 31. december 2019.
- Kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med seneste
låneomlægning/låneoptagelse.

Som oplyst under sagens behandling var disse oplysninger nød
vendige for at få et overblik over Virksomhed I/S 1 som virksomhed,
herunder for vurderingen af værdiansættelsen af de overdragne
ideelle andele i Virksomhed I/S 1. Som angivet i mail af 1. februar
2021 -

fra sagsbehandleren hos Skattestyrelsen til repræsentanten skyldtes materialeindkaldelsen af 23. december 2020 blandt andet, at der i regnskabet for Virksomhed I/S 1 for 2019 (side 10) var angivet, ”inve-steringsejendomme” i flertal, hvorfor Skattestyrelsen havde behov for at indkalde specifikation af anlægskartoteket for at afklare, hvilke ejendomme der var tale om.

Da det pågældende materiale var nødvendigt for Skattestyrelsens stillingtagen til værdiansættelsen af det overdragne interessent - skabsandele, suspenderede materialeindkaldelsen af 23. december 2020 6-månedersfristen, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt. Der henvises til afsnittet om beregningen af fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, nedenfor.

Vedrørende fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Skatteankestyrelsen anfører, at da Skattestyrelsen modtog gavean - meldelserne den 17. juli 2020, var den oprindelige 6-månedersfrist for at ændre værdiansættelserne heri den 16. januar 2021. Skattesty - relsen er uenig heri.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den oprindelige 6-måneders - frist i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., for en gaveanmeldelse modtaget den 17. juli 2020 vil udløbe den 17. januar 2021. Efter ord - lyden af bestemmelsen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., regnes 6-månedersfristen i måneder (”inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse”) og ikke dage, hvorfor fristen ikke vil udløbe den 16. januar 2021.

Dette følger tillige af praksis, at en frist, der angives som ”inden x måneder”, skal regnes i måneder. Se Vestre Landsrets kendelse af 15. juli 2008 (optrykt i TFA2008.579/3), der omhandlede beregnin - gen af fristen på 3 måneder i boafgiftslovens § 12, hvor Vestre Landsret fastslår, at begrebet ”inden 3 måneder” skal forstås som 3 hele måneder (i sagen fra den 20. december til den 20. marts). I sa - gen sprang fristen dog før 20. marts, da den 20. marts var en hellig - dag, og der var tale om, at der skulle ske indlevering til skifteretten, hvilket efter praksis alene kunne ske i skifterettens kontortid. Det ligger således fast, at ”inden 3 måneder” må forstås som hele måne - der.

Hertil kommer at fristberegningen i boafgiftslovens §§ 12 og 27 bør regnes på samme vis, særligt under hensyn til at bestemmelserne begge omhandler værdiansættelse, blot i henholdsvis dødsbo- og gavesituationer.

6-månedersfristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., skal tillæg - ges antallet af dage, hvor fristen har været suspenderet. Boafgiftslo - vens § 27, stk. 2, 2. pkt., bestemmer, at: ”Har told- og skatteforvalt - ningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.”

Fristen suspenderes således i perioden fra, der anmodes om nødvendige oplysninger, og frem til disse modtages. Det fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd, at fristen suspenderes fra det tidspunkt, hvor skatteforvaltningen har anmodet om oplysningerne, dvs. fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsens materialeindkaldelse er afsendt. Formuleringen rummer således ikke mulighed for at antage, at fristen først betragtes som suspenderet fra modtagelsestidspunktet eller kundskabstidspunktet for modtageren.

Dette fremgår også tydeligt af forarbejderne til bestemmelsen, at formålet med boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., om suspension af 6-månedersfristen er, at Skattestyrelsen samlet set har 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der ville have været til rådighed for sagsbehandlingen, hvis alle nødvendige oplysninger havde foreligget på tidspunktet for modtagelsen af gaveanmeldelsen.

I nærværende sag afsendes materialeanmodningen den 23. december 2020, og de indkaldte oplysninger modtages af Skattestyrelsen den 11. januar 2021. Fristen har således været suspenderet i perioden den 23. december 2020 til 11. januar 2021, dvs. i 20 dage, hvorfor den oprindeligt beregnede 6-månedersfrist skal forlænges med 20 dage.

Skattestyrelsens frist for ændring af værdiansættelsen i gaveanmeldelserne af 17. juli 2020 udløb på baggrund heraf 20 dage efter den 17. januar 2021, dvs. den 6. februar 2021. Skattestyrelsen har således kunne ændre værdiansættelserne i gaveanmelderne til og med den 6. februar 2021, hvorfor afgørelserne af den 4. februar 2021 er indenfor fristen.

...”

Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har nedlagt principal påstand om, at Skattestyrelsens afgørelse er ugyldig.

Subsidiært har repræsentanten nedlagt påstand om, at gaveafgiften skal nedsættes til det gaveanmeldte beløb.

Til støtte herfor har repræsentanten anført:

” 2. Sagens faktiske omstændigheder
I henhold til overdragelsesaftale af 30. juni 2020 (bilag 8) overdrog Sagsøgte 1 og Sagsøgte 5 de ideelle andele i Virksomhed I/S 1, CVR nr. 1, til to nyetablerede interessent-skaber, Virksomhed I/S 2 og Virksomhed I/S 4. Sagsøgte 1 udgør sammen med sine børn interessenterne i Virksomhed I/S 2, mens Sagsøgte 5 med sine børn udgør interessenterne i Virksomhed I/S 4.

Den erhvervsmæssige aktivitet i Virksomhed I/S 1 består af ejerskab til og drift af ejendommen beliggende Adresse 1, 2500 Valby ("Ejendommen").

I overensstemmelse med cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 ("Cirkulæret") blev Ejendommen ved overdragelsen skattemæssigt værdiansat efter +/- 15 %-reglen til den offentlige ejendomsværdi, svarende til 42 mio. kr. Den offentlige ejendomsværdi blev i 2016 omvurderet fra 30 mio. kr. til 42 mio. kr. som følge af ombygninger og forbedringer af Ejendommen (bilag 9).

Overdragelsen blev gaveanmeldt til Skat den 17. juli 2020. Skat indkaldte ved breve dateret 23. december 2020 (bilag 10), men først poststempelt og afsendt den 28. december 2020 (bilag 11), yderligere oplysninger om overdragelsen. Klagerne modtog hver for sig materialeindkaldelsen på forskellige tidspunkter. Sagsøgte 7 modtog som den første sin indkaldelse den 4. januar 2021. Samtlige materialeindkaldelser blev besvaret af PwC ved brev af 8. januar 2021, modtaget hos Skat den 11. januar 2021 (bilag 12), uden at der herved blev kommenteret på, om det var med rette, at Skat havde anset de pågældende oplysninger som nødvendige.

Den 15. januar 2021 sendte Skat forslag til afgørelse. Forslaget blev besvaret ved e-mails af 29. januar 2021 (bilag 13) og 1. februar 2021 (bilag 14).

Skat traf herefter – den 4. februar 2021 – Afgørelsen, hvor man regulerede Ejendommens værdi fra 42 mio. kr. til 180 mio. kr. under henvisning til, "at der i denne sag foreligger særlige omstændigheder" i form af (i) oplysninger i regnskabet og (ii) belåningen af Ejendommen. Det fremgår af Afgørelsen, at Skat ikke har foretaget undersøgelser vedrørende den konkrete handelsværdi af Ejendommen.

3. Anbringender

Det gøres overordnet gældende, (i) at Afgørelsen er truffet efter udløb af afgørelsesfristen, jf. BGL § 27, stk. 2, og at den derfor er ugyldig, og (ii) at Skat er forpligtet til at lægge Klagers værdiansættelse, der ligger indenfor +/- 15 % af den offentlige ejendomsværdi, til grund ved den skatte- og afgiftsmæssige behandling af overdragelsen.

3.1 Afgørelsen er ugyldig

Ifølge BGL § 27, stk. 2, kan Skat "inden 6 måneder" efter modtagelsen af en gaveanmeldelse ændre den anmeldte gaveværdi, hvis Skat finder, at værdien ikke svarer til handelsværdien. Fristen er en absolut kendelsesfrist, som kun kan forlænges på borgerens anmodning, eller hvis Skat mangler "nødvendige" oplysninger til brug for sagsbehandlingen. Fristen suspenderes i så fald i den peri-

ode, der forløber, fra Skat anmoder om disse oplysninger, og indtil Skat modtager oplysningerne, jf. nedenfor.

Det fremgår af forarbejderne til Lov 2017.683, at fristreglen har til formål at styrke borgernes retssikkerhed ved at sikre, at Skat skal have en effektiv prøvelsesperiode på maksimalt 6 måneder regnet fra tidspunktet for gaveanmeldelsens modtagelse. Hvis Skat ønsker at ændre den anmeldte gaveværdi, har borgeren derfor krav på at modtage Skats afgørelse inden udløb af denne prøvelsesperiode.

I denne sag blev overdragelsen anmeldt til Skat den 17. juli 2020, hvorfor afgørelsesfristen som udgangspunkt udløb den 16. januar 2021. Skat anmodede om yderligere oplysninger under sagsbe- -
handlingen. Hvis det antages, at Skats anmodning angik oplysnin -
ger, der var ”nødvendige” for at tage stilling til værdiansættelsen, -
suspenderes afgørelsesfristen, jf. BGL § 27, stk. 2. Klager anser ikke -
Skats materialeindkaldelse som ”nødvendig”, da den ifølge Skat -
blot skulle afklare forhold, der fremgår af offentlige ejendomsregi -
stre mv., men da afgørelsesfristen under alle omstændigheder er -
overskredet, jf. nedenfor, undlader Klager foreløbigt at uddybe sine
synspunkter om spørgsmålet.

Suspensionsreglen i BGL § 27, stk. 2, 2. pkt., har følgende ordlyd (min understregning):

”Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der
er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, sus -
penderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og
skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og ind -
til oplysningerne modtages.”

Skat hævder i Afgørelsen, at suspensionen er indtrådt med virk -
ning fra 23. december 2020, fordi materialeindkaldelsen bærer denne
datering.

Dette synspunkt er åbenbart ukorrekt.

Skats anmodning om oplysninger kan først regnes, fra anmodnin -
gen er kommet frem til Klager. Før dette tidspunkt har Klager jo in -
gen mulighed for at besvare anmodningen. Som lovteksten er for -
muleret, har Skat, ligesom borgeren, jf. nedenfor, forsendelsesrisi -
koen.

Lovteksten i BGL § 27, stk. 2, er således formuleret markant ander -
ledes end fx skatteforvaltningslovens (SFL) § 26, stk. 1, der bestem -
mer, at Skat ikke kan ”afsende varsel” om ændret skatteansættelse
senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Der
må ved fortolkningen yderligere lægges vægt på, at SFL § 26, stk. 9,
udtrykkeligt undtager ”gaveafgift” fra bestemmelsens anvendelses -
område. Det må derfor lægges til grund, at den anderledes formu -
lering i BGL § 27, stk. 2, er udtryk for en positivt valgt lex specialis
fristregel.

Det bemærkes videre, at lovteksten naturligvis skal fortolkes, så der er symmetri for Skats suspension og for borgerens suspensionsafbrydelse. Denne symmetri kræver, at både Skat og borger har for sendelsesrisikoen. En asymmetrisk fortolkning, så suspensionen skulle indtræde, inden borgeren har mulighed for at svare, måtte kræve særlige holdepunkter, herunder i lovforarbejderne, og så danne holdepunkter findes ikke.

Endelig bemærkes, at det vil være uantageligt, at Skats valg af for sendelsesform skal være afgørende for afgørelsesfristen.

Klager gør derfor gældende, at der først kan indtræde suspension, når Skats anmodning om yderligere oplysninger er kommet frem til gaveanmelder (forudsat at der er tale om en anmodning om ”nødvendige” oplysninger, jf. ovenfor).

I denne sag kan det ud fra poststemplingen på Skats konvolutter (bilag 11) lægges til grund, at materialeindkaldelsen først blev af sendt fra Skat den 28. december 2020, og at Sagsøgte 7 som den første af Klagerne modtog Skats anmodning den 4. januar 2021. Dette er overensstemmende med, at der ifølge PostN ord gælder en sædvanlig postleveringstid på fem hverdage, og at der ikke sker omdeling nytårsdag den 1. januar. Det bemærkes, at flere af Klagerne først modtog Skats anmodning den 6. januar 2021.

Afgørelsesfristen i sagen er således tidligst suspenderet fra den 4. januar 2021, og da suspensionen blev afbrudt ved Skats modtagelse af PwC's besvarelse den 11. januar 2021, har fristen været suspenderet i alt i 7 dage, dvs. indtil den 23. januar 2021. Da Afgørelsen først er truffet den 4. februar 2021, er den ugyldig.

Klager gør i anden række gældende, at suspensionen tidligst kan være indtrådt den 28. december 2020, hvor materialeindkaldelserne blev poststempet og afsendt fra Skat. I modsat fald ville Skat blot vilkårligt kunne ”købe” sig til fristforlængelse ved at printe breve og postafsende på forskellige tidspunkter. En sådan retsstilling vil være åbenbart uforeneligt med formålet med BGL § 27, stk. 2.

Det er da også i praksis fastslået, at poststemplingen er afgørende for, om Skats varsling efter SFL § 26 er sket rettidigt, jf. fx Lands - skatterettens afgørelse, j.nr. 11-02233, samt JV A.A.8.2.1.1.2. Se til - svarende i JV A.A.8.2.1.1.1:

”Det er afgørende for, om forslaget anses for rettidigt, at det er afsendt inden varslingsfristens udløb. Det er Skatteforvaltningen, der har bevisbyrden for, at forslaget er afsendt rettidigt. Det er ikke tilstrækkeligt, at det i en konkret sag kan oplyses, at de sædvanlige postrutiner indebærer, at posten afhentes af Post Danmark hver dag, hvis det i sagen kan dokumenteres, at forslaget faktisk er poststempet efter varslingsfristens udløb.” (min understregning)

Hvis suspensionen anses for indtrådt allerede den 28. december 2020, udløb afgørelsesfristen den 30. januar 2021, og det ses således, at Afgørelsen også i dette tilfælde må anses som ugyldig.

3.2 Klagers værdiansættelse skal lægges til grund

Klager gør overordnet gældende, at Skat ifølge Cirkulæret og fast administrativ praksis er forpligtet til at lægge Klagers værdiansættelse, der ligger indenfor +/- 15 % af den offentlige ejendomsværdi, til grund ved den skatte- og afgiftsmæssige behandling af overdragelsen, og at Afgørelsen er udtryk for en præmatur, og formentlig ulovlig, håndhævelse af en – påtænkt – fremtidig praksisændring.

3.2.1 Retsgrundlaget

Ifølge boafgiftslovens § 27, stk. 1, skal en gaves værdi ved en overdragelse inden for gaveafgiftskredsen fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen. I den forbindelse kan parterne anvende Cirkulæret, jf. Juridisk Vejledning, C.A.6.1.

Hovedreglen for værdiansættelse af aktiver findes i Cirkulærets pkt. 2, 1. pkt., hvorefter aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsbeholdningen, normalt ansættes til deres værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen.

Hvis der er tale om gaveoverdragelse af fast ejendom, fastsætter Cirkulæret under overskriften "Fast ejendom" de nærmere regler for skattemæssig værdiansættelse til brug for beregning af gaveafgiften.

Det følger herefter udtrykkeligt af Cirkulærets pkt. 6, 2. pkt., at en kontantomregnet værdiansættelse indenfor +/- 15 % af den senest bekendtgjorte kontante ejendomsværdi skal lægges til grund for afgiftsberegningen. Cirkulærets påbud "skal" kan alene fraviges, hvis der siden seneste bekendtgørelse af ejendomsværdien er sket faktiske eller retlige ændringer vedrørende den konkrete ejendom, som endnu ikke har givet sig udslag i den kontante ejendomsværdi, jf. Cirkulærets pkt. 8.

Cirkulæret medførte blandt andet den ændring af administrativ praksis, at der på gaveområdet ikke længere var et undtagelsesområde for "særlige omstændigheder", hvor +/- 15 %-reglen ikke skulle anvendes. Det fremgår således tydeligt af cirkulæreteksten, at der for gaveoverdragelser ikke gælder et undtagelsesområde for "særlige omstændigheder". Dette skal sammenholdes med den forudgående praksis, der blev fastlagt ved cirkulære nr. 26. af 11. februar 1976 og udsendt som Meddelelser fra Skattedepartementet 1976 nr. 36, der erstattede departementets meddelelse 1976 nr. 12. Af Skattedepartementets meddelelser fra 1976 fremgår det, at det kunne være en særlig omstændighed, hvis ejendommen havde været averteret eller (om)prioriteret, eller der siden seneste vurdering

havde været en væsentlig prisudvikling. Ingen af 1976-reglernes særlige omstændigheder blev medtaget i Cirkulæret.

I forbindelse med indførelsen af boafgiftsloven, Lov 426/1995, fastslog man i lovforarbejderne, at Cirkulæret og den praksis, der havde udviklet sig i tilknytning hertil, fortsat skulle være gældende. Dette er sidenhen blevet fastslået flere gange i forskellige lovforarbejder og ministersvar, herunder fx ministerens svar til Folketingets Skatteudvalg den 21. august 2007 omtalt nedenfor.

Administrativ praksis har siden Cirkulærets udstedelse konsekvent håndhævet retten til at anvende +/- 15 %-reglen på gaveområdet.

Denne praksis er blandt andet udtrykt ved SKM 2007.431. I sagen havde faren overdraget en lejlighed til sin datter til ejendomsværdien fratrukket 15 % efter selv at have erhvervet den et år tidligere til en væsentlig højere værdi. Landsskatteretten fastslog, at Skat skulle acceptere en værdiansættelse efter Cirkulæret, selvom markedsværdien for den overdragne lejlighed måtte antages at være højere.

Skatteministeriet valgte at undlade at indbringe denne afgørelse for domstolene, da man vurderede, at man ikke ville få medhold. Med denne beslutning accepterede Skatteministeriet altså, at den særlige praksis med et retskrav på +/- 15 %-reglen skulle fortsættes, selv hvor handelsværdien er kendt.

I tilknytning hertil både bekræftede og begrundede skatteministeren denne praksis ved et svar til Folketingets Skatteudvalg den 21. august 2007:

”Som jeg i adskillige tidligere svar har redegjort for, skal skattemyndighederne ved ejendomshandler mellem forældre og børn respektere den værdiansættelse, de to parter er kommet frem til, når denne ikke afviger mere end 15 pct. fra den seneste offentliggjorte vurdering. [...] 15. pct. reglen er en regel, som har fungeret godt i mange år, og som er let at forstå og håndtere. Tankegangen er, at den offentlige vurdering er objektiv konstaterbar, og man har så valgt ikke at lade den enkelte skatteyder bære risikoen for, at vurderingen er sat for lavt eller højt i forhold til den aktuelle markedsværdi. Fordelen ved enkle firkantede regler er, at skatteyderne ved, hvad de har at holde sig til. Omvendt må det accepteres, at beskatningen ikke altid svarer til det resultat, en mere millimeterretfærdig regel ville føre til.”

Det ses således, at både Skatteministeriet og skatteministeren i 2007 valgte at acceptere og videreføre en administrativ praksis, der giver et firkantet retskrav på anvendelse af den offentlige ejendomsværdi +/- 15 % selv i tilfælde, hvor den faktiske handelsværdi er kendt som følge af en samtidigt køb fra tredjemand. Dette har derfor siden da været administrativ praksis.

Landsskatteretten har også i de senere år genbekræftet praksis, jf. SKM 2018.551, SKM 2019.281 og senest i 2020-afgørelsen j.nr. 19-0071319. Alle sager har til fælles, at den faktiske handelsværdi af de overtagne ejendomme var konstateret ved handel med tredje -
 mand i umiddelbar tidsmæssig sammenhæng med gaveoverdra -
 gelsen. På trods heraf har Landsskatteretten fastholdt, at der også i sådanne tilfælde består ret til at anvende +/- 15 %-reglen.

Landsskatterettens praksis definerer administrativ praksis. Den omstændighed, at Skatteministeriet har valgt at indbringe nogle af Landsskatterettens seneste kendelser for domstolene, kan føre til, at praksis bliver ændret med fremadrettet virkning, men indtil dette måtte ske, udtrykker Landsskatterettens afgørelser den gældende administrative praksis, som både administration og borger er for -
 pligtet til at følge. Tilsidesætter Skat denne praksis, vil der være tale om ulovlig administration.

Det bemærkes i den forbindelse, at SKM 2016.279 H, som Skat i vidt omfang påberåber sig i Afgørelsen, angår dødsboområdet og ikke gaveområdet.

Indenfor dødsboområdet følger det af bo- og gaveafgiftslovens reg -
 ler, at boets indhentelse af en sagkyndig vurdering vil afskære boet fra at anvende +/- 15 %-reglen. Højesterets afgørelse fastslår, at Skat kun kan begære en sagkyndig vurdering, hvis der foreligger sær -
 lige omstændigheder.

På gaveområdet indeholder bo- og gaveafgiftsloven ikke en tilsva -
 rende regulering af adgangen til at kræve sagkyndig vurdering. Derfor gælder der forskellige retsgrundlag i dødsbosituationen og gavesituationen.

Dette fremgår også af SKM 2016.279. Det følger således direkte af landsrettens præmisser, som Højesteret tiltræder, at "En eventuel anden fast administrativ praksis på gaveområdet kan ikke føre til et andet resultat" .

Derfor kan SKM 2016.279 ikke overføres til gaveområdet den fore -
 liggende sag.

Tværtimod er det relevant at pege på, at Skatteministeriet i maj 2020 udsendte høringsudkast til justering af Cirkulæret (bilag 15). Det fremgår af ministeriets udkast, at man lægger op til en ændring af retsgrundlaget, så gavesituationen sidestilles med dødsbositua -
 tionen. Imidlertid affødte høringsprocessen et betydeligt antal me -
 get kritiske høringssvar, og ministeriet har på den baggrund gen -
 optaget sit arbejde med at udforme et nyt retsgrundlag. Skatteanke -
 styrelsen kan eventuelt indhente de nævnte høringssvar.

Denne høringsproces er imidlertid i sig selv et utvetydigt udtryk -
 for, at det nugældende retsgrundlag, som denne sag skal bedøm

mes ud fra, ikke giver hjemmel til at sidestille gavesituationen med dødsbosituationen. Derfor er Afgørelsen i denne sag baseret på en ten, at Skat har misforstået gældende ret (retsvildfarelse), eller at Skat bevidst har tilsidesat gældende ret. -

Det må endvidere fremhæves, at der ikke ses at være offentliggjort principielle afgørelser siden SKM 2016.279 H, der har ændret praksis på gaveområdet. Skat kunne således i konsekvens af Højesterets afgørelse på dødsboområdet have besluttet og kommunikeret en ændret praksis på gaveområdet, hvis man havde ment at have hjemmel dertil, og man i øvrigt fandt dette rigtigst. -

Dette har Skat imidlertid ikke gjort.

I stedet har Skat på foranledning af skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg den 18. maj 2018 (bilag 16) arbejdet i knap to år på at formulere en ny praksis i form af et styresignal for at sikre fortsat tryghed og forudberegnelighed. -

Et udkast til dette styresignal, der lægger op til en række markante ændringer af administrativ praksis, blev sendt i høring i maj 2020 samtidig med Skatteministeriets udkast til ændring af Cirkulæret (bilag 17). Da udkastet affødte endnu flere, og endnu mere kritiske, høringssvar end Skatteministeriets cirkulæreudkast, er også udkastet til styresignal trukket tilbage i en fortsat arbejdsproces. -

Som det fremgår af skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg, skal det endelige styresignal forelægges ministeren til godkendelse. -

Da det endelige styresignal ikke foreligger i ministergodkendt form, er retsgrundlaget for administrationen på gaveområdet endnu ikke ændret på dette punkt. Udkastet til styresignal udgør derfor ikke et lovligt administrationsgrundlag og kan derfor ikke lovligt ændre den administrative praksis, som Landsskatteretten har fastslået.

Der ses ikke at været truffet afgørelser af Landsskatteretten, der in denfor gaveområdet har tilsidesat retskravet på anvendelse af +/-15 %-reglen. Administrativ praksis er derfor, siden i hvert fald 2007 og indtil videre, uden noget defineret undtagelsesområde for særlige omstændigheder. -

Sammenfattende efterlader altså hverken Cirkulæret, diverse lov forarbejder og ministersvar, eller praksis nogen tvivl om, at der på tidspunktet for overdragelsen i denne sag bestod et retskrav på gaveområdet til at anvende +/- 15 %-reglen. -

3.2.2 Den konkrete sag

Det gøres således gældende, at værdiansættelsen af Ejendommen ved overdragelsen i denne sag skal ske på grundlag af +/- 15 %-reglen. -

len i Cirkulæret. Sagens faktiske omstændigheder og det samlede retsgrundlag, der er gennemgået ovenfor, herunder ikke mindst Landsskatterettens faste praksis, efterlader ikke rum for nogen anden konklusion. -

Det fremstår da også klart ved læsning af Afgørelsen, at den er baseret på Skats høringsudkast af 5. maj 2020 til styresignal vedrørende den fremadrettede praksis. -

Imidlertid kan et udkast til styresignal ikke lovligt anvendes som administrationsgrundlag, før det er endeligt, og i denne sammenhæng tillige ministergodkendt, jf. ovenfor, ligesom der efter Cirkulæret ikke kan ske sidestilling af gaveområdet med dødsboområdet, før ministeriets udkast til ændringscirkulæret er udformet og udsendt som et endeligt cirkulære. -

På den baggrund er Afgørelsen både forvaltningsretligt ulovlig og samtidig i strid med fast administrativ praksis, herunder som fast slået af Landsskatteretten. -

Jeg må hertil bemærke, at Skats adfærd efter min opfattelse også bortset fra disse fundamentale problemstillinger tillige er i strid med god forvaltningsskik:

Skat har naturligvis indsigt i hele processen omkring udformning af ændret Cirkulære samt udarbejdelsen af styresignal efter inddragelse af skatteministeren og er derfor fra øverste ledelseslag og nedefter fuldt bevidst om, at der efter de mange kritiske hørings svar pågår en politisk proces, der givetvis vil føre til, at det endelige cirkulære og styresignal vil få et (væsentligt) andet indhold end de foreliggende udkast. -

På den baggrund er det yderst kritisabelt, at man forsøger at tvinge familierne i denne sag til at acceptere en forvaltningsafgørelse, der hverken har støtte i det nugældende retsgrundlag eller i et eventuelt kommende nyt retsgrundlag. Det er vanskeligt at finde en passende betegnelse for denne forvaltningsadfærd. -

Klager gør i forlængelse heraf gældende, at det påhviler Skat at godtgøre, at der på tidspunktet for overdragelsen i denne sag gjaldt et undtagelsesområde i administrativ praksis, hvor Skat under "særlige omstændigheder" ikke var forpligtet til at følge +/- 15 %-reglen. Klager gør gældende, at Skat ikke har godtgjort og ikke kan godtgøre et sådant undtagelsesområde.

Skat har i sagen peget på to forhold, der ifølge Skat udgør "holdepunkter" for "særlige omstændigheder": (i) regnskabsoplysninger om en skønnet handelsværdi og (ii) prioritetsgæld. -

Klager gør gældende, at de af Skat anførte "særlige omstændigheder" ikke konkret kan begrunde, at +/- 15 %-reglen ikke skal anvendes. -

Ad (i): Skat henviser til en skønnet handelsværdi i regnskabet.

Klager må hertil generelt bemærke, at regnskabsmæssige oplysninger om skønnede "handelsværdier" ikke har nogen dokumentationsværdi vedrørende aktivernes faktiske handelsværdi. Der er udelukkende tale om revisors standardiserede antagelser, som på ingen måde har højere kvalitet eller autoritet end den offentlige ejendomsværdi. En revisor har ingen specifik sagkundskab i relation til fast ejendom. -

Et regnskab har derfor ingen dokumentationsværdi, der kan begrunde Skats synspunkt om "særlige omstændigheder". -

Ad (ii): Skat henviser til Ejendommens belåning.

Klager må generelt bemærke, at belåning af ejendomme i høj grad er baseret på låntagers betalingsevne, soliditet og lånevillighed. Belåning af en ejendom er derfor ikke et isoleret udtryk for ejendommens faktiske handelsværdi. Dertil kommer, at den til grund for belåningen liggende realkreditvurdering også blot udtrykker et skøn uden egentlig dokumentationsværdi for den faktiske handelsværdi. Dette gælder i særlig grad, når belåningen ikke er sket aktuelt men på et tidligere tidspunkt uden sammenhæng med den konkrete gaveoverdragelse. -

Det ses således også, at Højesteret i SKM 2016.279 ikke har anset realkreditvurdering som en selvstændig særlig omstændighed i dødsbosammenhæng.

Klager gør supplerende gældende, at der i denne sag er foretaget en konkret og nylig omvurdering af den omhandlede ejendom efter den dagældende vurderingslovs § 3. Denne nylige offentlige ejendomsvurdering skaber således i denne sag et særligt robust grundlag for at opretholde +/- 15 %-reglen. -

Klager gør endelig gældende, at Skat ikke har godtgjort, dels at Klagers værdiansættelse er åbenbart misvisende, dels at Skats skøn er retvisende for handelsværdien.

Det følger af fast praksis, at den, der påberåber sig fravigelse af den offentlige ejendomsværdi, har bevisbyrden for, at den offentlige værdi er misvisende, og at en anden handelsværdi er retvisende, jf. SKM 2013.841 H.

Det følger videre af praksis, jf. fx Landsskatterettens kendelse af 27. juni 2018 (14-4861051), at generelle salgsstatistikker mv. ikke udgør konkret dokumentation, der kan begrunde tilsidesættelse af den offentlige ejendomsværdi vedrørende en konkret ejendom i et konkret geografisk område. -

Skat har i denne sag ikke godtgjort, at den offentlige ejendoms -
 værdi for Ejendommen er væsentligt misvisende, og at den af Skat -
 skønnede handelsværdi er retvisende. Skat har således ikke foreta -
 get nærmere undersøgelser af den konkrete ejendom og de faktiske -
 handelsværdier for tilsvarende ejendomme i det pågældende om -
 råde, men har alene inddraget en generel statistikrapport fra Colli -
 ers.

Skat har dermed heller ikke løftet sin konkrete bevisbyrde.

Sammenfattende skal Afgørelsen derfor tilsidesættes.”

Klagerens repræsentant har til Skattestyrelsens udtalelse af 17. marts 2021 anført:

” For det første hævder Skat, at Skats egen datering på materiale -
 indkaldelsen er afgørende for, hvornår suspensionen af fristen i BAL -
 § 27, stk. 2, skal regnes fra.

Dette synspunkt må klart afvises. Lægger man synspunktet til grund, ville det føre til en vilkårlig retsstilling, der reelt udhuler indholdet af afgørelsesfristen.

Skats retsopfattelse er da også i strid med den praksis, der gælder -
 på en række tilsvarende områder, herunder i relation til fristreg -
 lerne i SFL §§ 26-27. Af Landsskatterettens præmisser i afgørelsen -
 med j.nr. 10-02539 fremgår eksempelvis følgende:

” Uanset at SKAT ifølge det oplyste har en aftale med [virksom -
 hed1] om, at [virksomhed1] hver dag afhenter posten fra SKATs -
 adresse og sørger for poststemplingen, har SKAT risi -koen for, -
 at agterskrivelsen faktisk afsendes inden for fristen i
 skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt.

Agterskrivelsen er dateret den 29. april 2010, men er ifølge po -
 ststemplet på kuerten først afsendt fra SKAT den 3. maj 2010. -
 Agterskrivelsen er derfor afsendt efter den 1. maj 2010.

Da fristen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., så -
 ledes ikke er overholdt, er SKATs afgørelse af 10. juni 2010 om
 ændring af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2006
 ugyldig.” (min understregning)

Praksis om betydningen af sædvanlige postrutiner og poststem -
 pling er gengivet i Den Juridiske Vejledning, A.A.8.2.1.1.1 og -
 A.A.8.2.1.1.2, jf. klagen.

Når Skat definerer tidspunktet for anmodning om oplysninger som -
 det tidspunkt, hvor materialeindkaldelsen ”er afleveret til postvæs -
 net”, savner dette synspunkt ikke kun holdepunkter i fristbestem -
 melsens ordlyd og forarbejder, men er også i direkte strid med den

praksis, der gælder ved beregningen af frister på øvrige områder inden for skatteretten.

Jeg fastholder derfor, at suspensionen tidligst kan anses for indtrådt den 28. december 2020, hvor Skats kuverter med materialeindkaldelsen er poststempet. Derfor er afgørelsesfristen overskredet og Skats afgørelse ugyldig.

For det andet anfører Skat nogle ganske ujuridiske betragtninger om administrativ praksis og +/- 15 %-reglen. Jeg har i klagen rede gjort udførligt for +/- 15 %-reglens historik og det juridiske grundlag, som reglen er baseret på, og henviser derfor i det hele til klagen. Jeg vil dog her anholde et par af Skats synspunkter:

Skat anfører nogle betragtninger om SKM 2007.431, SKM 2018.551, SKM 2019.281 og j.nr. 19-0071319, hvor essensen, så vidt ses, er, at afgørelserne, ifølge Skat, slet ikke udtrykker administrativ praksis. I sit forsøg på at ignorere retskildeværdien af Landsskatterettens praksis overser Skat imidlertid blandt andet, at SKM 2007.431 siden 2007 har været gengivet i Ligningsvejledningen/Den Juridiske Vejledning som udtryk for administrativ praksis.

Jeg bemærker supplerende hertil, at Den Juridiske Vejledning fastslår følgende i afsnittet "Om Den Juridiske Vejledning:

" Den juridiske vejledning [...] har cirkulærestatus.[...] Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilde; EU-fordomst, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis." (min understregning)

Det er altså direkte i strid med Den Juridiske Vejledning at indtage det synspunkt, at SKM 2007.431 ikke udtrykker administrativ praksis.

Da der ikke siden SKM 2007.431 er sket gyldig ændring af administrativ praksis, herunder i kraft af domstolsafgørelser, der har underkendt Landsskatterettens praksis, men Landsskatteretten tværtimod flere gange efterfølgende har bekræftet denne praksis, herunder senest ved sin afgørelse i sag nr. 19-0071319, jf. omtalen i klagen, ligger indholdet af administrativ praksis fast. Skats synspunkter er udtryk for en alternativ virkelighed.

Skat er som underordnet forvaltningsmyndighed forpligtet til at administrere indenfor rammerne af den af Landsskatteretten fastlagte administrative praksis. Det er ulovligt – og dermed med ugyldighedsvirkning – hvis Skat administrerer i strid med den fastlagte praksis.

Derudover ligger det efter domstolspraksis og al forvaltningsretlig litteratur fast, at borgerne kan støtte ret på indholdet af Den Juridiske Vejledning (lighedsgrundsætningen). -

For det tredje hævder Skat, at der i klagen ikke er anført argumenter for, at Skats skøn over ejendommens handelsværdi er forkert. -

Dette er ikke korrekt:

Det er i klagen udtrykkeligt gjort gældende, at Skat ikke har godt gjort, (i) at den offentlige ejendomsværdi for den overtagne ejendom er misvisende, og (ii) at Skats skøn er retvisende for handelsværdien. Jeg henviser for uddybning til afsnittene i klagen herom. -

For det fjerde har Landsskatteretten den 26. februar 2021, j.nr. 20-0018639, (igen) bekræftet +/- 15 %-reglens rækkevidde på gaveområdet i en afgørelse, der ligger på linje med SKM 2007.431, SKM 2018.551, SKM 2019.281 og j.nr. 19-0071319. Afgørelsen vedrører en overdragelse indenfor gaveafgiftskredsen, hvor belåningen af ejendommene oversteg den værdi, som man havde sat ejendommene til ved overdragelsen (inden for +/- 15 % af den offentlige ejendoms værdi). -

I den foreliggende sag henviser Skat til netop ejendommens belåning som begrundelse for at fravige +/- 15 %-reglen. -

I den netop afgjorte sag fastslog Landsskatteretten, at der består ret til at anvende +/- 15 %-reglen uanset ejendommenes belåningsgrad.

...”

Klagerens repræsentant har til Skattestyrelsens erklæringssvar af 23. marts 2022 anført:

”Jeg har modtaget Skatteankestyrelsens indstilling af 24. marts 2022 (”Indstillingen”), som giver anledning til flere bemærkninger.

1. Beregning af fristsuspension

Skatteankestyrelsen indstiller, at Skats afgørelsesfrist, jf. BAL § 27, stk. 2, ikke er overskredet, da den skal anses for suspenderet fra den 23. december 2020, hvor Skat internt daterede materialeindkaldelsen, selvom materialeindkaldelsen først blev poststempelt og af sendt den 28. december 2020, og modtaget af klager den 4. januar 2021: -

” Landsskatteretten finder således, at Skattestyrelsen har ud skrevet og afleveret brevet til postforsendelse den 23. december 2020, idet det ellers ikke kunne være poststempelt den 28. december 2020. -

Skattestyrelsen har således anmodet om oplysningerne den 23. december 2020, hvorfor fristen var suspenderet fra denne dato.”

Som redegjort for i tidligere indlæg, savner dette synspunkt ikke kun holdepunkter i fristbestemmelsens ordlyd og forarbejder, men er også i direkte strid med den praksis, der gælder ved beregningen af frister på øvrige områder inden for skatteretten.

Ligeledes harmonerer synspunktet heller ikke med den Cirkulære reskrivelse angående beregning af klagefrister, når afgørelser sendes med fysisk post (2016-06-30 nr. 10014), som Justitsministeriet udstedte til samtlige ministerier, herunder Skatteministeriet, i forbindelse af den nye postaftale i 2016: -

” Den nye postaftale får betydning for beregningen af klagefrister i tilfælde, hvor afgørelser sendes med fysisk post. -

...

Det er herefter Justitsministeriets foreløbige opfattelse, at der i forbindelse med beregning af en klagefrists begyndelsestidspunkt i almindelighed bør lægges til grund, at afgørelser sendt som B-brev (efter 1. juli 2016 bruges betegnelsen ”brevet”) efter den 1. juli 2016 først er kommet frem til modtageren 5 dage efter, at afgørelsen er dateret og overgivet til postbesørgelse. -

Det er endvidere Justitsministeriets foreløbige opfattelse, at der i forbindelse med beregning af en klagefrists begyndelsestidspunkt i almindelighed bør lægges til grund, at afgørelser sendt som Quickbrev er kommet frem til modtageren 2 dage efter, at afgørelsen er dateret og overgivet til postbesørgelse. Det vil fortsat være sådan, at hvis det i det konkrete tilfælde må lægges til grund, at en afgørelse først er modtaget på et senere tidspunkt, begynder fristen først at løbe fra den dag, afgørelsen må anses for at være kommet frem.” -

Se til yderligere støtte herfor Forvaltningsvejledningen af 1986 (VEJL 1986-12-04 nr 11740), pkt. 211:

” 211. Klagefristen begynder at løbe fra det tidspunkt, meddelelsen om afgørelsen er kommet frem til parten. Hvis meddelelsen er sendt med posten, kan den i almindelighed anses for at være kommet frem dagen efterafgørelsens datering. Det gælder dog ikke, hvis afgørelsen først dagen efter dateringen eller senere bliver overgivet til postbesørgelse, eller der er almindeligt forekommende forsinkelser i postbesørgelsen. Det er derfor, navnlig i sager med flere parter, vigtigt, at myndigheden i videst muligt omfang afsender afgørelserne straks efter dateringen. Kan parten i øvrigt godtgøre, at underretningen om afgørelsen først er modtaget på et senere tidspunkt end det, der påregnes af myndigheden, begynder fristen at løbe fra den dag, afgørelsen herefter må anses for at være kommet frem.” -

Der er i lyset af disse retskilder ikke fortolkningsmæssige holde punkter eller hensyn i øvrigt, der kan begrunde, at der gælder en anderledes retsstilling ved beregning af suspension af afgørelsesfri sten efter BAL § 27, stk. 2, når Skat sender materialeindkaldelser med fysisk post. -

Jeg fastholder derfor mine synspunkter i klagen og senere indlæg og henstiller, at Skatteankestyrelsen genovervejer sin indstilling på dette punkt. -

2. Værdiansættelse efter 1982-cirkulæret

Jeg tiltræder resultatet ifølge Indstillingen men med den begrundelse, jeg har anført i klagen og senere indlæg. -

...”

Landsskatterettens afgørelse

Bestemmelsen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, har følgende ordlyd:

”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. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.” -

Boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., fik sin nuværende affattelse ved lov nr. 1354 af 21. december 2012. Told- og skatteforvaltningens frist for at ændre en værdiansættelse var forud herfor tre måneder efter modtagelsen af gaveanmeldelsen. -

Ved lov nr. 1354 indførte man samtidigt, at fristen først begyndte at løbe fra det tidspunkt, hvor told- og skatteforvaltningen havde de oplysninger, der var nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, og at fristen ikke kunne forlænges ud over seks måneder fra anmeldelsens modtagelse, hvis told- og skatteforvaltningen ikke inden udløbet af seks måneder havde fremsat krav om yderligere oplysninger. Af forarbejderne til lovændringen fra 2012 fremgår bl.a. følgende: -

”For at give SKAT mulighed for en mere smidig behandling af gaveanmeldelser foreslås det, at den nuværende 3-måneders-frist for SKATs undersøgelse og ændring af værdiansættelserne i gaveanmeldelser forlænges til 6 måneder. -

[...]

Den foreslåede frist begynder, når SKAT har modtaget det materiale, der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Det -

materiale, der er tale om, er f.eks. skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Hvis ikke SKAT anmoder om yderligere oplysninger inden 6 måneder fra anmeldelsen kan fristen ikke forlænges yderligere og værdiansættelsen bliver dermed endelig.” -

Bestemmelsen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., fik den nuværende affattelse ved lov nr. 683 af 8. juni 2017. Af forarbejderne hertil fremgår bl.a. følgende:

”Ifølge boafgiftslovens § 27, stk. 2, begynder fristen først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Den samlede sagsbehandlingstid kan således forlænges med yderligere 6 måneder, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb. -

For at sikre en hurtig afklaring af værdiansættelsen foreslås det, at den reelle sagsbehandlingstid højst kan udgøre 6 måneder. Hvis SKAT ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.” -

Det fremgår af boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., at det er en betingelse for suspension af fristen på seks måneder efter 2. pkt., at told- og skatteforvaltningen har anmodet om oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Endvidere fremgår det, at fristen alene er suspenderet i den periode, der forløber fra anmodningstidspunktet og indtil den pågældende oplysning modtages. -

Skattestyrelsen modtog den 17. juli 2020 gaveanmeldelserne fra klageren og hans tre børn. Den oprindelige frist for Skattestyrelsen til at ændre værdiansættelsen var derfor den 17. januar 2021. -

Landsskatteretten finder ud fra en ordlydsfortolkning af boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt., at fristen suspenderes i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om oplysningerne, og indtil oplysningerne modtages. Formålet med bestemmelsen er, at told- og skatteforvaltningen skal have en samlet periode på 6 måneder til rådighed til sagsbehandlingen. -

På baggrund af denne ordlyds- og formålsfortolkning kan repræsentantens påstand om, at suspensionsperioden først begynder ved klagerens modtagelse af Skattestyrelsens anmodning den 4. januar 2021, ikke følges. -

Skattestyrelsens brev med anmodningen om yderligere oplysninger er dateret den 23. december 2020 og afsendt fra Skattecenter Struer. De af repræsentanten fremlagte konvolutter med Skattestyrelsens materiale indkaldelse er poststempet den 28. december 2020. -

Ifølge Skattestyrelsens oplysninger var der ikke postafhentninger mellem den 24. december 2020 og den 4. januar 2021 på Skattecenter Stuer. -

Landsskatteretten finder således, at Skattestyrelsen har udskrevet og afleveret brevet til postforsendelse den 23. december 2020, idet det ellers ikke kunne være poststempet den 28. december 2020. -

Skattestyrelsen har således anmodet om oplysningerne den 23. december 2020, hvorfor fristen var suspenderet fra denne dato. -

Ved materialeanmodningen bad Skattestyrelsen om en specifikation af anlægskartoteket på overdragelsestidspunktet og 31. december 2019 samt kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med seneste låneomlægning/låneoptagelse. -

Skattestyrelsen har anført, at materialeindkaldelsen var nødvendig for at få et overblik over Virksomhed I/S 1 som virksomhed, herunder for vurderingen af værdiansættelsen. -

Landsskatteretten finder, at Skattestyrelsens anmodning om oplysninger var nødvendig for, at Skattestyrelsen kunne tage stilling til værdiansættelsen af de overtagne ideelle interessentskabsandele, idet der i regnskabet for virksomheden var anført investeringsejendomme i flertal ligesom belåningen var langt højere end den offentlige vurdering. -

På baggrund af ovenstående finder Landsskatteretten, at fristen var suspenderet i perioden fra den 23. december 2020, hvor Skattestyrelsen anmodede om yderligere oplysninger og indtil den 11. januar 2021, hvor Skattestyrelsen modtog svar på anmodningen. -

Fristen var således suspenderet i 19 dage, og den nye frist for Skattestyrelsen til at ændre værdiansættelsen var således den 5. februar 2021. Da Skattestyrelsen traf afgørelse den 4. februar 2021, er fristen overholdt. -

Værdiansættelse

En gave er skattepligtig for modtageren, medmindre den er omfattet af boafgiftslovens § 22. Det følger af statsskattelovens § 4, litra c, og § 5, litra b.

Ved overdragelse af formuegoder, herunder fast ejendom, mellem forældre og børn, vil parterne være omfattet af boafgiftslovens § 22, således, at reglerne om værdiansættelse i boafgiftslovens § 27 finder anvendelse. Efter denne bestemmelse skal aktivernes værdi fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen. -

Ved familieoverdragelser kan fast ejendom, der handles mellem forældre og børn, værdiansættes efter bestemmelserne i værdiansættelsescirkulæret, cirkulære nr. 185 af 17. november 1982. -

Af cirkulærets pkt. 2 fremgår det, at det er værdien i handel og vandel, det vil sige i fri handel mellem uafhængige parter på det åbne marked, der skal danne grundlag for værdiansættelsen af det overdragne aktiv. -

Af cirkulærets pkt. 6 fremgår det, at parterne ved overdragelse af fast ejendom kan handle indenfor +/- 15 % af den seneste offentliggjorte kontante ejendomsvurdering. Hvis parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 % højere eller lavere end den nævnte kontante ejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af gaveafgiften. -

Af cirkulærets pkt. 8 fremgår, at:

” 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 kontante ejendomsværdien.” -

Det følger af forarbejderne til boafgiftslovens § 27, at principperne i værdiansættelsescirkulæret og den praksis, der er etableret på området, fortsat vil være gældende efter vedtagelsen af lovforslaget, jf. lovforslag L 254, som er fremsat den 4. maj 1995.

I SKM2016.279.HR fastslog Højesteret, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. -

I SKM2021.267.HR fandt Højesteret, vedrørende værdiansættelse af en udlejningsejendom i et dødsbo, at de af Skattestyrelsen fremlagte oplysninger om priser på solgte udlejningsejendomme i samme geografiske område samt beregnet afkastprocent for ejendommen ikke udgjorde så danne særlige omstændigheder, der kunne begrunde fravigelsen af udgangspunktet om anvendelse af 15 %-reglen. Højesteret fandt, at der ikke var oplyst særlige konkrete forhold vedrørende ejendommen, som kunne begrunde udmelding af sagkyndig vurdering. -

I SKM2021.345.VLR fandt Vestre Landsret, at 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning. Landsretten fandt, at der i sagen forelå særlige omstændigheder, idet gavemodtagerne, inden ejendommen blev overdraget til dem for 1.615.000 kr., var bekendt med kommunens ønske om at købe ejendommen for 5.000.000 kr., havde indgået i salgsforhandlinger med kommunen, og havde accepteret at sælge den til kommunen for dette beløb. Den reelle handelsværdi udgjorde derfor 5.000.000 kr. -

I SKM2022.3.ØLR fandt Østre Landsret, med henvisning til Vestre Landsrets dom i SKM2021.345.VLR, at 15 %-reglen i værdiansættelses-cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, skal fortolkes på samme måde, uanset om der er tale om et dødsbo eller en gaveafgiftsberegning, ligesom Landsretten ikke fandt det godtgjort, at der foreligger en bindende fast administrativ praksis, som giver ret til altid at anvende 15 %'s reglen på gaveområdet. Landsretten fandt, at der i sagen forelå særlige omstændigheder, idet gavegiver tre måneder før overdragelsen til børn og børnebørn for 32.300.000 kr., havde erhvervet ejendommen fra tredjemand for 61.750.000 kr. Den reelle handelsværdi ved overdragelsen til børn og børnebørn udgjorde derfor 61.750.000 kr.

Ved overdragelsesaftale af 30. juni 2020 overdrog klageren den til ham hørende ideelle interessentskabsandel på 50 % i Virksomhed I/S 1 til Virksomhed I/S 2. Virksomhed I/S 2 ejes af klageren med 10 % og hver af hans tre børn med 30 %.

Ved værdiansættelsen af interessentskabsandelen blev virksomhedens ejendom værdiansat til den offentlige ejendomsværdi svarende til 42.000.000 kr.

I årsrapporten for 2019 for Virksomhed I/S 1 blev ejendommen indregnet til en regnskabsmæssig værdi på 180.000.000 kr.

Landsskatteretten finder, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse på +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering, med mindre der foreligger særlige omstændigheder.

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder, at det forhold, at ejendommen er indregnet til dagsværdi i årsrapporten samt belånt med et højere beløb end den offentlige ejendomsværdi, ikke er en sådan særlig omstændighed, der kan begrunde en fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %-reglen. Der er herved henset til, at de anførte oplysninger ikke i tilstrækkelig grad findes at godtgøre en højere handelsværdi end det af parterne aftalte.

Et retsmedlem finder, at der foreligger særlige omstændigheder, idet ejendommen i den fremlagte årsrapport er medtaget til en højere værdi. Retsmedlemmet finder derfor, at værdien af ejendommen ikke kan fast sættes i henhold til værdiansættelsescirkulæret.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at Landsskatteretten ændrer Skattestyrelsens afgørelse og nedsætter den af Skattestyrelsen opgjorte værdi af ejendommen fra 180.000.000 kr. til 42.000.000 kr.”

Parterne har for landsretten fremlagt en række supplerende oplysninger om sagens faktiske omstændigheder, der i det følgende gennemgås tematisk.

Supplerende om Skattestyrelsens materialeindkaldelser

De i sagen omhandlede gaveanmeldelser er underskrevet og dateret den 30. juni 2020. Det er ubestridt, at gaveanmeldelserne er modtaget af skattemyndighederne den 17. juli 2020. -

Det fremgår af Skattestyrelsens breve med anmodning om oplysninger (materialeindkaldelserne) til Sagsøgte 2, Sagsøgte 3, Sagsøgte 4, Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7, at brevene er dateret den 23. december 2020. -

Af skærmpoint fra Skattestyrelsens sagsbehandlingssystem, KMD-Skat Ligning, fremgår det, at brevene er oprettet i systemet henholdsvis den 22. og 23. december 2020, og at alle brevene i systemet er dateret den 23. december 2020. Det fremgår om skærmpointene, at dateringen i systemet er udtryk for, at dokumentet er udskrevet denne dato og låst for senere redigering. -

Af de fremlagte fotos af de kuverter, brevene med materialeindkaldelsen blev sendt i, fremgår, at kuverterne blev poststempelt i Fredericia den 28. december 2020.

Sagsøgte 2, Sagsøgte 3, Sagsøgte 4, Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7 besvarede brevene ved brev af 8. januar 2021 fra statsautoriseret revisor Person, PWC. Skattestyrelsen har den 13. januar 2021 i sagsbehandlingssystemet KMD-Skat Ligning registreret, at brevet er modtaget den 11. januar 2021. -

Skattestyrelsen har i udtalelse af 17. marts 2021 i forbindelse med Landsskatterettens behandling af klagesagerne oplyst, at der ikke var postafhentninger mellem den 24. december 2020 og den 4. januar 2021 på Skattecenter Struer. -

Af en meddelelse udgivet første gang den 18. november 2020, opdateret den 30. november 2020, på Skattestyrelsens intranet fremgår følgende blandt andet:

”Lukkedage og andre praktiske oplysninger om jul og nytår 2020

...

Særligt vedrørende post

Husk du skal have eventuel lagt klar til postforsendelse senest den 22. december, hvis den skal nå at sendes i år.”

Skattecenter Struer har til brug for sagen udarbejdet en arbejdsgangsbeskrivelse, hvoraf følgende fremgår blandt andet: -

” Det har ikke umiddelbart været muligt at finde en officiel arbejdsgangsbeskrivelse. -

1. Breve udskrives fra Skattestyrelsens sagsbehandlingssystem KMD-Skat Ligning, hvorefter brevet læses mod videre redigering.
2. Brevet kuverteres af sagsbehandleren.
3. Sagsbehandleren anbringer brevet i Post Nords gule transportkasser (se Midlertidig Postflow – april 2020)
4. Post Nord afhenter transportkasserne.
5. Brevfrankering foretages af Post Nord.”

Arbejdsgangsbeskrivelsens punkt 3 henviser til en intern instruks (”Midlertidig postflow – April måned”) om posthåndtering i Skattecenter Struer. Det fremgår heraf blandt andet, at al post skal afleveres på postbordet i arkivet i de rette kasser, og at der vil blive udpeget en eller flere personer til at sætte posten ud i den aflåste boks ved bagindgangen. Instruksen indeholder desuden en række fotos af kasser til post mv. med ledsagende tekst. -

Supplerende om i Virksomhed I/S I's årsrapport for 2019

Af ledelsespåtegningen, dateret den 17. april 2020, til årsrapporten fremgår, at det er ledelsens opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2019 og resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret. -

Af den uafhængige revisors revisionspåtegning, dateret den 17. april 2020, fremgår, at det er revisors opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2019 samt resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Det fremgår endvidere, at der som led i revisionen er taget stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige. -

Af ledelsesberetningen fremgår, at selskabets aktiviteter består i at investere i fast ejendom og handel med disse. Virksomheden måler investeringsejendomme til dagsværdi og har fastsat dagsværdien med udgangspunkt i en afkastbaseret model. Der er knyttet væsentlig usikkerhed til fastsættelse af dagsværdien. Usikkerheden er primært knyttet til fastsættelse af afkastprocent og nettoleje. Dagsværdien er opgjort på grundlag af en afkastprocent på 3,5 % og en nettoleje på 8.200.000 kr. Det fremgår videre af noterne til balancen under investeringsejendomme, at der ved beregning af dagsværdien anvendes en individuel fastsat diskonteringsfaktor ved en kapitalisering af et markedsbaseret -

driftsafkast af ejendommen, og at der ikke er anvendt en valuar i forbindelse med fastsættelse af dagsværdien.

Af noterne til balancen fremgår, at den regnskabsmæssige værdi pr. 31. december 2019 af investeringsejendomme er 180.000.000 kr., og at gælden til realkreditinstitutter er 69.869.865 kr. Der er til gælden givet pant i investeringsejendomme, hvis regnskabsmæssige værdi udgør 180.000.000 kr.

Der er endvidere fremlagt en normalindtjeningsanalyse, udarbejdet af Beierholm den 6. april 2020 til brug for udarbejdelse af årsrapporten, hvoraf følgende fremgår blandt andet:

” Opgørelse af dagsværdi på investeringsejendom

Normalindtjeningsmodel

Ejendomsoplysninger og forudsætninger

Ejendomsoplysninger

Ejendom	Adresse
Anskaffelsessum	x, Q-By 43.653.678
Anskaffelsesdato	28-01-13
Areal kvm:	
Bolig	3500 *
Erhverv	0
Andet	0
I alt	3500* Diskonteringsrente 3,5 %
Balancedato	31.12.19

* 116 kollegie værelser/ungdomsboliger

Opgørelse af normalindtjening og værdiberegning

	År 0	År 1
	Realiseret	Normal-indtjening
Lejerindtægter – Bolig	8.258.255	8.300.000
Lejerindtægter – Erhverv		
Lejerindtægter – Andet		
Indtægter i alt	8.258.255	8.300.000

Driftsomkostninger i alt	1.793.924	1.800.000
Forbrugsafgifter		
Varmeregnskab		
Renovation		
Forsikring		
Vedligeholdelse – ordinær		
Vedligeholdelse – løbende moderniseringer		
Administration		
Vicevært		
Renholdelse		
Øvrige ejendomsudgifter		
Driftsomkostninger i alt	1.793.924	1.800.000
Normalindtjening	6.464.331	6.500.000
Markedsværdi gør reguleringer		185.714.286
Reguleringer:		
-lejetab uudlejede lokaler		0
+/- regulering for markedsleje		0
- udskudt vedligeholdelse og klargøring af lokaler		
+ depositum og forudbetalt leje		2.100.000
Dagsværdi af ejendom		187.814.286
Bogført værdi jf. sidste årsrapport		180.000.000
Årets dagværdiregulering		7.814.286"

Supplerende om administrativ praksis

Der er for landsretten fremlagt to af Skattestyrelsen udarbejdede notater af 17. august 2022 med oplysninger om skattemyndighedernes praksis i tilfælde, hvor skattemyndighederne i sager om familieoverdragelse af ejendomme i perioden 2011-2020 har tilsidesat en værdiansættelse, der ligger inden for +/- 15 % af den seneste ejendomsvurdering.

Det fremgår heraf blandt andet, at skattemyndighederne i 40 sager har ændret værdiansættelsen med den begrundelse, at der forelå særlige omstændigheder, og at de særlige omstændigheder i to af sagerne var begrundet i dagsværdien fra et årsregnskab.

Parterne er enige om, at ejendommen i den ene af de nævnte to sager retteligt var indregnet i regnskabet på grundlag af kostpris, og at den anden sag efterfølgende er afgjort af Retten i Esbjerg ved dom af 15. maj 2024 (SKM2024.515.BR).

Forklaringer

Der er ikke afgivet forklaringer under sagen.

Retsgrundlaget

Den dagældende boafgiftslovs § 27 (lovbekendtgørelse nr. 47 af 12. januar 2015 om afgift af dødsboer og gaver med senere ændringer) lyder som følger:

”En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.

 -

Stk. 2. 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. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.”

 -

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 426 af 14. juni 1995 om afgift af dødsboer og gaver, idet bestemmelsens stk. 2 først senere fik den nævnte affattelse, jf. nedenfor. Af forarbejderne til lovforslaget fremgår følgende af de specielle bemærkninger til § 12 og §§ 26-28 (Folketingstidende 1994-95, tillæg A, lovforslag nr. L 254 af 4. maj 1995, side 3851-3852 og 3856) blandt andet:

 -

”Til § 12

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.

...

Til § 26-28

...

... samme som ved beregning af boafgiften og tillægsboafgiften. Der henvises derfor til bemærkningerne til § 12.” -

6-måneders-fristen i bestemmelsens stk. 2, 1. pkt., blev indsat ved lov nr. 1354 af 21. december 2012 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven og for skellige andre love (Udvidelse af årsopgørelsesordningen, indberetning af udbytter m.v.). Fristen var forud herfor 3 måneder efter modtagelsen af gaveanmeldelsen. -

Af lovforslagets specielle bemærkninger til bestemmelsen (Folketingstidende 2012-13, tillæg A, lovforslag nr. L 67, side 42-43) fremgår følgende blandt andet:

” For at give SKAT mulighed for en mere smidig behandling af gaveanmeldelser foreslås det, at den nuværende 3-måneders-frist for SKATs undersøgelse og ændring af værdiansættelserne i gaveanmeldelser forlænges til 6 måneder. Fristen for anmeldelse af en gave er i dag den 1. maj i året efter, at gaven er givet. Det betyder som nævnt under de almindelige bemærkninger i afsnit 3.12, at SKAT skal behandle et større antal anmeldelser om gaver i en periode, der er så kort, at det er vanskeligt at nå at indhente supplerende materiale osv. fra anmeldelsespligtige og deres rådgivere. -

Forlængelsen af fristen gælder også i de tilfælde, hvor gaveanmeldelse sendes ind før udløbet af fristen for anmeldelse, der er den 1. maj i året efter det år, hvor gaven er givet.

Den foreslåede frist begynder, når SKAT har modtaget det materiale, der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Det materiale, der er tale om, er f.eks. skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Hvis ikke SKAT anmoder om yderligere oplysninger inden 6 måneder fra anmeldelsen kan fristen ikke forlænges yderligere og værdiansættelsen bliver der med endelig. -

...”

Bestemmelsens stk. 2, 2. og 3. pkt., fik den indledningsvis gengivne affattelse ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love (Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.). -

Af forarbejderne til ændringsloven, jf. lovforslag nr. 183 fremsat den 29. marts 2017, de specielle bemærkninger til bestemmelsen (Folketingstidende 2016-17, tillæg A, side 27) fremgår følgende blandt andet:

”Ifølge boafgiftslovens § 27, stk. 2, begynder fristen først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Den samlede sagsbehandlingstid kan således forlænges med yderligere 6 måneder, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb.

For at sikre en hurtig afklaring af værdiansættelsen foreslås det, at den reelle sagsbehandlingstid højst kan udgøre 6 måneder. Hvis SKAT ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandling svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.

...”

Af cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning fremgår blandt andet:

” A. Aktiver

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.

...

6.

...

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

...

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.

...

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.”

Anbringender

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sammenfattende processkrift af 11. november 2025, hvoraf følgende fremgår blandt andet (henvisninger til ekstrakt og materialesamlingen er udeladt):

” 2. DER FORELIGGER SÆRLIGE OMSTÆNDIGHEDER

Det følger af boafgiftslovens § 27 (...), at værdien af en gave skal fastsættes til dens handelsværdi. Højesteret har fastslået, at bestemmelsen skal fortolkes sådan, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse af fast ejendom foretaget efter 15 %-reglen, dvs. til en værdi på +/- 15 % af den offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

I sin seneste dom på området, UfR 2024.5361 H, anførte Højesteret om værdiansættelsen af fast ejendom ved arv og gave (...):

”Det følger af højesteretspraksis, jf. senest Højesterets dom af 20. juni 2024 (UfR 2024.4183), at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Særlige omstændigheder kræver, at der er tale om særlige, konkrete forhold vedrørende den pågældende ejendom. 15 %-reglen skal anvendes på samme måde, uanset om der er tale om beregning af arveafgift eller gaveafgift.

Som det videre fremgår af Højesterets dom af 20. juni 2024, må det antages, at 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret har til formål at sikre forudsigelighed og tryghed ved overdragelse af fast ejendom inden for familien, således at hverken gavegiveren eller gavemodtageren skal bære risikoen for den usikkerhed, der er forbundet med, at den offentlige ejendomsvurdering ikke er i overensstemmelse med ejendommens aktuelle handelsværdi.”

Det er fastslået i domstolspraksis, at der kan foreligge særlige omstændigheder som følge af bl.a. en tredjemandshandel, jf. UfR 2023.307 H (...), en realkreditbelåning af ejendommen, jf. UfR 2016.2126 HK (...) og UfR 2024.880 H (...), eller at en ejendom i det seneste årsregnskab er indregnet til en dagsværdi, som væsentligt overstiger den offentlige vurdering, jf. UfR 2024.5361 H (...).

I den sidstnævnte dom fastslog Højesteret således, at værdiansættelse af en investeringsejendom til dens *dagsværdi* i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret. Højesteret anførte i den forbindelse (...), at dette må bero på en konkret vurdering af navnlig forskellen mellem dagsværdien og den offentlige ejendomsvurdering. Højesteret tiltrådte, at der forelå særlige omstændigheder i den konkrete sag, hvor dagsværdien af investeringsejendomme var opgjort til i alt 169.750.000 kr. i et kommanditselskabs seneste regnskab forud for gaveoverdragelsen og dermed væsentligt oversteg den offentlige vurdering på i alt 122.480.000 kr., altså en forskel på knap 40 %.

I den foreliggende sag blev udlejningsejendommen Adresse 1, 2500 Valby, overdraget ved, at Sagsøgte 1 og Sagsøgte 5 (sagsøgte 1 og 5) som led i et generationsskifte ved én overdragelseaftale af 30. juni 2020 (...) overdrog deres ejerandele på hver halv delen af Virksomhed I/S 1 til to nyetablerede interessentskaber, som var ejet af hver af de to og af deres respektive børn (sagsøgte 2-4 og 6-7).

I parternes opgørelse af værdien af ejerandelene til 26.805.896 kr. (...) indgik ejendommen til en værdi svarende til dens offentlige vurdering på 42.000.000 kr.

I Virksomhed I/S 1's årsrapport for 2019 var ejendommen derimod medtaget til en dagsværdi pr. 31. december 2019 på 180.000.000 kr. (...), dvs. til en værdi som er 138 mio. kr. eller ca. 328 % højere end den offentlige vurdering.

Det er ubestridt, at dagsværdien blev opgjort i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler. Det fremgår i den forbindelse af årsrapporten for 2019 (...), at virksomheden måler investeringsejendomme til dagsværdi og har fastsat dagsværdien med udgangspunkt i en afkast baseret model. Det fremgår desuden, at der ved beregning af dagsværdien anvendes en individuelt fastsat diskonteringsfaktor ved en kapitalisering af et markedsbaseret driftsafkast af ejendommen. Den beregning af dagsværdien, som blev udarbejdet af revisor i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten for 2019, kan ses

Det kan altså konstateres efter UfR 2024.5361 H (...), at eftersom dagsværdien i nærværende sag afviger væsentligt fra den offentlige vurdering, foreligger der særlige omstændigheder, som indebærer, at familiehåndlen ikke kan ske ifølge 15 %-reglen.

Skattestyrelsen fastsatte skønsmæssigt handelsværdien til de 180.000.000 kr. (...), og de sagsøgte har ikke bestridt denne skønsmæssige ansættelse, som ligger til grund for ministeriets påstande om, at de sagsøgte skal betale yderligere gaveafgift. Beregningen af den yderligere gaveafgift er ikke omtvistet.

3. DE SAGSØGTES INDSIGELSE OM EN FAST PRAKSIS

Højesteret fastslog i marts 2016, jf. UfR 2016.2126 HK (...), at der ikke er godtgjort en fast administrativ praksis på dødsboområdet, jf. boafgiftslovens § 12 (...). Sagen angik udlæg af 2 ejendomme i juli 2013, og Højesteret fandt, at der forelå særlige omstændigheder, således at skattemyndighederne ikke skulle acceptere en værdiansættelse efter 15 %-reglen.

Højesteret har senere ved UfR 2023.307 H (...) om en familiehandel i april 2014 fastslået, at det ikke er godtgjort, at der på gaveområdet, jf. boafgiftslovens § 27, foreligger en fast administrativ praksis for, at en værdiansættelse, der ikke afviger mere end 15 % fra den offentlige vurdering, altid skal lægges til grund af skattemyndighederne.

Under højesteretssagen påberåbte appellanterne sig – ligesom de sagsøgte i den foreliggende sag – at der gjaldt en fast administrativ praksis, som forhindrede gavebeskatning af dem (...). Appellanterne påberåbte sig i den forbindelse et omfattende materiale, herunder bl.a. indholdet af Ligningsvejledningen og Den juridiske vejledning, en række ministersvar, udskrifter af vejledninger m.v. fra SKATs hjemmeside (skat.dk), herunder et diagram om indhentelse af bindende svar (...), samt en række afgørelser fra Landsskatteretten og SKAT, herunder bindende svar.

De sagsøgte har under denne sag påberåbt sig en del af det omfattende materiale, som indgik i Højesterets bedømmelsesgrundlag, og som Højesteret altså allerede har taget stilling til.

De sagsøgte har ikke løftet bevisbyrden for, at Skattestyrelsens afgørelser er i strid med en fast administrativ praksis. Som bekendt angår sagen særlige omstændigheder i form af en regnskabsmæssig værdiansættelse, og de sagsøgte har ikke fremlagt nogen afgørelser, hvor skattemyndighederne har fundet, at parterne under lignende omstændigheder har et krav på at anvende 15 %-reglen.

De sagsøgte har derimod i denne forbindelse – ligesom parterne i flere af de tidligere domme/kendelser på området – fremsat en række provokationer til ministeriet om, at ministeriet skal bevise en fast administrativ praksis og lignende fortilfælde.

Denne tilgang er forkert. Efter fast højesteretspraksis, jf. f.eks. UfR 2020.1923 H (...) påhviler det den skatteyder, som hævder eksistensen af en fast administrativ praksis, at føre bevis for, at Skattestyrelsens afgørelser i en foreliggende sag er i modstrid med en hævdet fast administrativ praksis. Det påhviler derimod ikke ministeriet at fremlægge tidligere afgørelser, som afgørelserne i den konkrete sag er i overensstemmelse med. Der er selvsagt heller ikke grundlag for nogen processuel skadevirkning for ministeriet, som skulle kunne medføre, at det lægges til grund, at der består en fast administrativ praksis, selvom de sagsøgte ikke har dokumenteret dette.

De sagsøgte anbringer om praksis hviler på den grundlæggende forkerte forudsætning, at Skattestyrelsen kun kan træffe afgørelse, hvis der har været truffet en lignende afgørelse i hidtidig praksis, og således at Skattestyrelsen skal påvise lignende fortilfælde. Sådan er det naturligvis ikke, jf. blandt talrige eksempler på skatterettens område UfR 2017.2960 H (...).

I øvrigt kan der ikke etableres en fast administrativ praksis i modstrid med loven, jf. f.eks. UfR 2015.3383 H (...), og det vil konkret være i klar modstrid med boafgiftslovens krav om, at værdien fastsættes til hanteldsværdien, hvis de sagsøgte kunne overdrage ejendommen ifølge 15 %-reglen.

Det kan nævnes, at skatteyderne i SKM2024.615.BR (...), som bl.a. angik særlige omstændigheder ved en regnskabsmæssig værdiansættelse, på samme måde gjorde gældende, at Skatteministeriets standpunkt om særlige omstændigheder var i modstrid med en fast administrativ praksis. De sagsøgte argumentation er citeret i dommen (...), og den flugter med argumentationen i den foreliggende sag. Byretten (3 dommere) fandt, at der forelå særlige omstændigheder, og anførte afslutningsvis (...), at ”*det heller ikke under nærværende sag er godtgjort, at der foreligger en sådan fast, bindende administrativ praksis, der medfører, at skattemyndighederne i en situation som den foreliggende er forpligtet til at acceptere en værdiansættelse efter 15 %-reglen*”. Dommen er anket (landsrettens sagsnr. BS-54268/2024-OLR) og berammet til hovedforhandling i april 2027.

4. FRISTEN I BOAFGIFTSLOVENS § 27 ER IAGTTAGET

Det følger af boafgiftslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. (...), at hvis told- og skatteforvaltningen finder, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan den ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse.

Når det – som her – drejer sig om prøvelse af en gaveanmeldelse baseret på en værdi ifølge 15 %-reglen, indebærer skatteforvaltningens prøvelse en oplysning af, om der foreligger særlige omstændigheder, dvs. om der er holdepunkter for, at handelsværdien afviger væsentligt fra den offentlige vurdering. Skatteforvaltningens ændring af en anmeldt værdiansættelse forudsætter desuden, at skatteforvaltningen udøver et skøn over handelsværdien. Med andre ord er det altså ikke tilstrækkeligt, at skatteforvaltningen kan konstatere, at 15 %-reglen ikke kan anvendes. Skatteforvaltningen skal også have de oplysninger, der er nødvendige for at kunne fastsætte handelsværdien skønsmæssigt.

Det følger af § 27, stk. 2, 2. pkt. (...), at hvis told- og skatteforvaltningen ikke har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.

Boafgiftslovens § 27, stk. 2, fik sin nuværende affattelse ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 (...). Af de særlige bemærkninger til lovforslaget nr. 183 af 29. marts 2017 § 1, nr. 12, fremgår bl.a. følgende (...):

”For at sikre en hurtig afklaring af værdiansættelsen foreslås det, at den reelle sagsbehandlingstid højst kan udgøre 6 måneder. Hvis SKAT ikke har de oplysninger, som SKAT finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra SKAT anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Hermed får SKAT samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.” (mine understregninger)

Suspensionsreglen indebærer altså ifølge bemærkningerne, at Skattestyrelsen samlet set får 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen. -
 Heraf følger, at fristen suspenderes fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen afgiver en anmodning, og indtil det tidspunkt, hvor besvarelsen af anmodningen er Skattestyrelsen i hænde. -

Hvis Skatteforvaltningen anmoder om oplysninger ved almindelig brevpost, suspenderes fristen dermed fra det tidspunkt, hvor brevet lægges til postforsørgelse, med den følge, at ekspeditionstiden indtil adressatens modtagelse af brevet altså ikke tæller med ved opgørelsen af, om der er gået 6 måneder fra anmeldelsens modtagelse.

De sagsøgte modstående standpunkt om, at en anmodning først har suspensionsvirkning fra det tidspunkt, hvor brevene er kommet frem til gaveanmelder, er uforenelig med bestemmelsens ordlyd, forarbejder og formål.

I den foreliggende sag modtog Skattestyrelsen gaveanmeldelserne den 17. juli 2020 (...), og styrelsens frist på 6 måneder udløb derfor som udgangspunkt den 17. januar 2021, jf. § 27, stk. 1, 1. pkt. -

Skattestyrelsen traf afgørelser den 4. februar 2021 (...), dvs. 6 måneder og 18 dage efter modtagelsen af anmeldelserne. Det afgørende er der for, om fristen var suspenderet i mindst 18 dage, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 2, 2. pkt. -

Skattestyrelsen fandt, at der ikke med gaveanmeldelserne forelå de oplysninger, som var nødvendige for, at styrelsen kunne tage stilling til værdiansættelsen. Skattestyrelsen anmodede derfor ved breve af 23. december 2020 (...) de sagsøgte om yderligere oplysninger. Disse breve er sendt af Skattestyrelsens enhed Borgere 10, Dødsbo/Gaver, som har adresse Fabrikvej 13, 7600 Struer. -

Det fremgår af SKATs anmodning om oplysninger (...):

”Vi har brug for oplysninger, før vi kan gennemgå anmeldelsen af den gave, du har givet [...]

Derfor beder vi dig om at sende:

- Specifikation af anlægskartotek på overdragelsestidspunktet samt 31. december 2019
- Kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med seneste låneomlægning/låneoptagelse”

Det er ubestridt, at brevene kom frem til de sagsøgte i begyndelsen af 2021 (den 4. januar).

De sagsøgte svarede ved et fælles brev af 8. januar 2021 (...), som indeholdt oplysninger med bilag om selskabets anlægskartotek samt om realkreditvurderinger. Skattestyrelsen modtog de sagsøgte svar den 11. januar 2021 (...). -

Eftersom Skatteforvaltningen altså anmodede om oplysninger den 23. december 2020 og modtog svar den 11. januar 2021, er fristen suspenderet i 19 dage. -

De sagsøgte har rejst den indsigelse, at de oplysninger, som Skattestyrelsen anmodede om, ikke var nødvendige for at kunne tage stilling til værdiansættelsen. De sagsøgte har desuden anført, at oplysningerne kunne være tilvejebragt på anden vis, herunder ved et opslag i tinglysningssystemet. -

Begge dele er forkert, og den sidstnævnte indsigelse må bero på en misforståelse hos sagsøgte om, hvad Skattestyrelsen anmodede om. Hverken anlægskartoteket eller realkreditinstituttets eventuelle vurderinger er jo offentligt tilgængelige. Allerede af den grund er indsigelsen uholdbar. -

Desuden er der tale om en anmeldelsesordning, hvor det påhviler parterne i forbindelse med gaveanmeldelsen at tilvejebringe de oplysninger, som told- og skatteforvaltningen har brug for til efterprøvelse af værdiansættelsen. Når gaveanmeldelsen ikke indeholder de oplysninger, som er nødvendige for, at told- og skatteforvaltningen kan tage stilling til værdiansættelsen, så *har* told- og skatteforvaltningen ikke de nødvendige oplysninger. At told- og skatteforvaltningen efter omstændighederne eventuelt på anden vis kunne have fremskaffet oplysninger, indebærer derfor ikke, at en anmodning til parterne om at fremkomme med disse oplysninger ikke tillægges suspensionsvirkning. -

Som det fremgår af forarbejderne (...), kan SKAT anmode om oplysninger, hvis SKAT ikke har de oplysninger, som "*SKAT finder*" nødvendige. Der må i sagens natur overlades SKAT en betydelig skønsmargin ved bedømmelsen af, om de oplysninger, der efterspørges, anses for nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. Og at det ved modtagelsen af anmelderens besvarelse på bagkant måtte kunne konstateres, at der faktisk ikke dermed er fremkommet yderligere af relevans, indebærer selvsagt ikke, at anmodningen ikke har suspensionsvirkning. -

Hvis altså gaveanmeldelsen med bilag ikke indeholder alle de oplysninger, som kan være relevante ved prøvelsen af værdiansættelsen, kan Skatteforvaltningen henholde sig til og anmode gaveanmelder om yderligere oplysninger, og dette er netop sket i denne sag, hvor Skatteforvaltningens anmodning hverken var usaglig eller irrelevant. -

Et anlægskartotek vil således indeholde oplysninger om bl.a. omfanget af afholdte forbedringsudgifter for de(n) enkelte ejendom(me) og for hvilke år, og som i sig selv vil kunne indebære, at ejendommen(e) ikke kan overdrages efter et 15 %'s spænd af den offentlige vurdering, jf. 1982-cirkulærets pkt. 8 om bl.a. faktiske ændringer af ejendommen. Af det fremsendte anlægskartotek (...) fremgår da også, at der i tidligere år (2015 og 2016) er afholdt betydelige udgifter til forbedringer, hvilket ikke fremgik af de anmeldte oplysninger og heller ikke var offentligt tilgængeligt. -

En kreditforeningsvurdering vil vise en sagkyndig vurdering af handelsværdien i forbindelse med en belåning. Højesteret har fastslået, at en realkreditvurdering kan indebære, at der foreligger særlige omstændigheder, jf. UfR 2024.880 H (...). Gaveanmeldelsen indeholdt ikke oplysning om, hvornår det seneste lån var optaget, samt hvad realkreditvurderingen da lød på. Som nævnt er vurderingen heller ikke offentligt tilgængelig.

De sagsøgte har endelig rejst den indsigelse, at selvom brevene kunne have suspensionsvirkning fra det tidspunkt, hvor de blev overgivet til postforsørgelse, så kan det ikke lægges til grund, at de blev overgivet til PostNord før den 28. december 2020.

Heller ikke denne indsigelse er holdbar.

Suspension af 6-måneders fristen skal som nævnt regnes fra overgivelse af brevene til postforsørgelse. Dette skete den 23. december 2020, hvilket var onsdagen før jul. Brevene til de sagsøgte er dateret den 23. december 2020 (...), og af udskrift fra Skattestyrelsens sagsbehandlingssystem KMD-Skat Ligning fremgår (...), at anmodninger om yderligere oplysninger er oprettet i systemet den 22./23. december 2020, samt at dokumenterne er angivet med "*Dokumentdato*" / "*Dateret*" den 23. december 2020. Ifølge Skattestyrelsens beskrivelse i dokumentet (...) indebærer dette, at dokumenterne blev udskrevet denne dato og låst for senere redigering.

Brevene blev poststempet mandag den 28. december 2020 hos PostNord med angivelse af postnummer 7007 (...), dvs. hos PostNords terminal i Fredericia. Brevene var altså PostNord i hænde på dette tidspunkt.

Det må lægges til grund, at brevene til de sagsøgte blev afhentet af PostNord hos Skattecenter Struer den 23. december 2020. Skattestyrelsen oplyste således i en skrivelse af 17. marts 2021 til Skatteankestyrelsen (...), at der ikke skete postafhentninger på Skattecenter Struer fra den 24. december 2020 og indtil søndag den 3. januar 2021, og at det derfor må anses for dokumenteret, at Skattestyrelsen har udskrevet og afleveret brevene til postforsendelse den 23. december 2020, da de ellers ikke kunne være stempet den 28. december 2020.

I tilknytning hertil kan det oplyses, at Skattestyrelsen som sådan havde lukket den 24. december 2020, jf. herved en intern meddelelse i Skattestyrelsen om "*Lukkedage og andre praktiske oplysninger om jul og nytår 2020*" (...). Det fremgår desuden heraf (...), at på hverdage mellem jul og nytår holder bl.a. kantiner, rengøring, post og intern service lukket, samt "*Særligt vedrørende post*" (...), at der er postafhentning mellem jul og nytår på 4 angivne adresser, som ikke indbefatter det omhandlede skattecenter i Struer.

Det kan på den baggrund lægges til grund, at der ikke efter den 23. december var yderligere postafhentning hos Skattecenter Struer i 2020, og da de omhandlede breve dateret den 23. december 2020 som nævnt blev poststempet hos PostNord i Fredericia mandag den 28. december

2020, må det altså nødvendigvis lægges til grund, at brevene blev overgivet til postforsørgelse og afhentet af PostNord hos Skattecenter Struer den 23. december 2020.

Det er ubestridt, at en suspension blev afbrudt ved Skattestyrelsens modtagelse af de sagsøgte's svar på anmodningen, dvs. den 11. januar 2021. Som nævnt var fristen dermed suspenderet i 19 dage fra den 23. december 2020 og indtil den 11. januar 2021, og afgørelserne af 4. februar 2021 er dermed truffet inden for fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2.”

Sagsøgte 1 m.fl. har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sammenfattende processkrift af 11. november 2025, hvoraf følgende fremgår blandt andet (henvisninger til ekstrakt og materialesamlingen er udeladt):

” 2. Sagens temaer

- 2.1 Sagen angår Sagsøgte 1's og Sagsøgte 5's overdragelser af ideelle andele i Virksomhed I/S 1 til deres respektive børn, de øvrige sagsøgte, i juni 2020.
- 2.2 Parterne værdiansatte interessentskabets ejendom Adresse 1, 2500 Valby (”Ejendommen”) til den gældende offentlige ejendomsværdi i overensstemmelse med den dagældende 15 %-regel.
- 2.3 Overdragelserne blev gaveanmeldt til Skat den 17. juli 2020. Den ordinære afgørelsesfrist i boafgiftslovens (”BAL”) § 27, stk. 2, udløb således den 16. januar 2021, men Skat traf først den 4. februar 2021 afgørelser om tilsidesættelse af 15 %-reglen og forhøjelse af Ejendommens afgiftsmæssige værdi.
- 2.4 Sagen angår i første række, om Skats afgørelser er gyldige på trods af fristoverskridelsen.
- 2.4.1 Skatteministeriet hævder således, at afgørelsesfristen blev suspenderet, fordi Skat ved brev dateret den 23. december 2020 (”Materialeindkaldelsen”) fremsendte en anmodning om ”nødvendige” oplysninger, jf. BAL § 27, stk. 2, og at suspensionen skal regnes fra dateringen af brevet, uanset hvornår brevet måtte være afsendt, og uanset hvornår det er modtaget hos hver af de sagsøgte.
- 2.4.2 Sagsøgte bestrider, at de indkaldte oplysninger var ”nødvendige” i lovens forstand, eftersom oplysningerne var fuldt tilgængelige for Skat allerede ved gaveanmeldelsen.
- 2.4.3 Sagsøgte bestrider endvidere, at en eventuel suspension af afgørelsesfristen skal regnes allerede fra den af Skat valgte datering af Materialeindkaldelsen, men at suspension tidligst kan være indtrådt, da de sagsøgte hver for sig modtog Materialeindkaldelsen, og i hvert fald tidligst fra poststemplingen

- dokumenterer, at Skat faktisk afsendte Materialeindkaldelsen. -
- 2.4.4 Disse spørgsmål er principielle og med generel betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen, jf. henvisningskendelsen fra Retten i Helsingør (...).
- 2.5 Sagen angår i anden række, om den praksis, der har udviklet sig i tiden efter de sagsøgte overdragelser, indebærer, at Skat konkret har været berettiget til at tilsidesætte 15 %-reglen og forhøje den afgiftsmæssige værdi af Ejendommen. -
- 2.5.1 Skatteministeriet hævder således, at den regnskabsmæssige værdiansættelse af Ejendommen i årsrapporten for Virksomhed I/S 1 indebærer, at de sagsøgte ikke kan påberåbe sig 15 %-reglen.
- 2.5.2 Sagsøgte bestrider, at årsrapporten for Virksomhed I/S 1 -trykker Ejendommens faktiske handelsværdi, og at værdiansættelsen i årsrapporten hviler på et sådan grundlag, at de sagsøgte ikke kan påberåbe sig 15 %-reglen.
- 2.5.3 Sagsøgte gør endvidere gældende, at Skatteministeriets syns -punkt hviler på en bakspejlsbetragtning. Sagens oplysninger dokumenterer, at det først er nogle måneder *efter* sagsøgte overdragelser, at Skat iværksatte en skærpet praksis og traf de første afgørelser om tilsidesættelse af 15 %- reglen med henvisning til afvigende regnskabsværdi, og at det i øvrigt først er langt senere, at Skat officielt har kommunikeret sin ændrede praksis. Den skærpede praksis bør derfor ikke til -lægges tilbagevirkende kraft overfor sagsøgte.
- 3. Sagens faktiske forhold**
- 3.1 De relevante faktiske forhold vedrørende fristspørgsmålet er følgende:
- 3.1.1 De sagsøgte indleverede gaveanmeldelser til Skat den 17. juli 2020 (...). Den ordinære afgørelsesfrist ifølge BAL § 27, stk. 2, ("inden") udløb således den 16. januar 2021.
- 3.1.2 Gaveanmeldelserne var bilagt overdragelsesaftaler (...) samt årsrapport 2019 for Virksomhed I/S 1 (...). Det fremgik udtrykkeligt af materialet, at Virksomhed I/S 1 alene ejede én ejendom, Ejendommen, og at denne ved overdragelserne var værdiansat til 42.000.000 kr. svarende til den seneste offentlige ejendomsværdi, men at den i årsrapporten var optaget til en dagsværdi på 180.000.000 kr. og belånt med en realkredit -gæld på 69.869.865 kr. Skat havde tillige alle tilgængelige oplysninger om Virksomhed I/S 1 og Ejendommen på tinglys -

ning.dk samt i vurderingsstyrelsens daværende vurderings -
system ois.dk.

- 3.1.3 Det er ubestridt, at Sagsøgte 7 som den første af de sagsøgte modtog et brev fra Skat den 4. januar 2021 (...” Materialeindkaldelsen”) med anmodning om yderligere oplysninger:

- Specifikation af anlægskartotek på overdragelsestids -punktet samt 31. december 2019
- Kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med sene -ste låneomlægning/låneoptagelse

De øvrige sagsøgte modtog tilsvarende Materialeindkaldelsen men på forskellige senere tidspunkter.

- 3.1.4 Skat har dateret Materialeindkaldelsen den 23. december 2020 (...), men den er ifølge kuerten (...) først poststempelt den 28. december 2020.

- 3.1.5 Ifølge Skats interne postinstruks (...) skulle post lægges til forsendelse senest 22. december 2020, hvis det skulle udsendes inden årets udgang:

Særligt vedrørende post

Husk du skal have eventuel lagt klar til forsendelse senest den 22. december, hvis den skal nå at sendes i år.

- 3.1.6 Skatteministeriet hævder under denne sag, at Materialeindkaldelsen blev ”udskrevet og afleveret til postforsendelse” den 23. december 2020. De sagsøgte bestrider dette som udokumenteret – men hvis udsagnet er korrekt, må det ifølge Skats interne postinstruks lægges til grund, at Materialeindkaldelsen først er blevet ”sendt” i 2021, og altså ikke den 23. december 2020.

- 3.1.7 De sagsøgte besvarede Materialeindkaldelsen ved PwCs brev dateret den 8. januar 2021 (...), der blev modtaget hos Skat den 11. januar 2021.

- 3.1.8 Skat traf afgørelser den 4. februar 2021 baseret på følgende begrundelse:

Der er i denne sag særligt lagt vægt på, at den regnskabsmæssig værdi, der er udtryk for interessentskabets eget bedste skøn over ejendommens værdi, overstiger den gaveanmeldte værdi interessentskabets uafhængige revisorer, og må derved anses for et retvisende udtryk for ejendommens handelsværdi.

Ligeledes er der lagt vægt på, at ejendommen er belånt med et beløb, der væsentligt overstiger den gaveanmeldte værdi.

- 3.1.9 Skats afgørelser er truffet 19 dage efter udløbet af den ordi -nære afgørelsesfrist. Hvis suspension regnes, fra Materiale -indkaldelsen er kommet frem til sagsøgte den 4. januar 2021, var afgørelsesfristen suspenderet med 7 dage. Hvis suspen -sion regnes fra poststemplingen af kuerten den 28. decem -ber 2020, var afgørelsesfristen suspenderet med 14 dage. Hvis suspension regnes fra dateringen den 23. december 2020, var afgørelsesfristen suspenderet med 19 dage.
-

- 3.2 De relevante faktiske forhold vedrørende værdiansættelsen af Ejendommen er følgende: 3.2.1 Ejendommens offentlige ejendomsværdi var på tidspunktet for sagsøgte overdragelser 42 mio. kr.
- 3.2.2 Ejendommens faktiske handelsværdi i juni 2020 var ikke kendt. Ejendommen var ikke handlet eller realkreditbelånt i årene op til 2020. Enhver værdiansættelse af Ejendommen måtte derfor bero på et skøn med større eller mindre usikker -hed.
- 3.2.3 Ifølge årsrapporten for 2019 (...) var Ejendommen medtaget til en regnskabsværdi på 180 mio. kr. Årsrapporten var aflagt efter årsregnskabsloven. Ejendommen var medtaget til dags -værdi med følgende bemærkning (...): *" Der er knyttet væsent lig usikkerhed til fastsættelse af dagsværdien. Usikkerheden er pri mært knyttet til fastsættelse af afkastprocent og nettoleje. Dagsvær dien er opgjort på grundlag af en afkastprocent på 3,5% og en net toleje på t.DKK 8.200."*

- 3.2.4 Regnskabsværdien af Ejendommen var baseret på revisors underliggende arbejdsark (...), der indeholder en matematisk "baglænsberegning" baseret på en estimeret normal nettoleje og en valgt afkastprocent.
- 3.2.5 Hverken årsrapport eller arbejdsark angiver, at den matematiske beregning hviler på nærmere markedsundersøgelser.
- 3.2.6 Ejendommen er ikke handlet efter overdragelserne i denne sag, og dens faktiske handelsværdi er derfor fortsat ikke kendt.
- 3.3 De relevante faktiske forhold vedrørende udviklingen i administrativ praksis i relation til 15 %-reglen er følgende:
 - 3.3.1 Skatteministeriet har afvist (...) at besvare sagsøgtens opfordring A-D (...) om indholdet af og udviklingen i administrativ praksis i relation til 15 %-reglen. Dette må tillægges processuel skadevirkning, så det lægges til grund, at Skat indtil

2020 har fulgt den faste administrative praksis, at værdiansættelse efter 15 %-reglen er blevet godkendt uden hensyntagen til en afvigende regnskabsværdi.

- 3.3.2 Skat offentliggjorde i maj 2020, dvs. ca. en måned forud for overdragelserne i denne sag, et udkast til styresignal med en række påtænkte ændringer af administrativ praksis (...), men dette styresignal blev imidlertid aldrig færdiggjort og er aldrig ikraftsat.
- 3.3.3 Skatteministeriet har i denne sag bekræftet, at *" skattemyndighedene ikke i de nævnte 300 sager [...] har fundet, at der forelå særlige omstændigheder som følge af en regnskabsmæssig dagsværdi" . (...).*
- 3.3.4 Skatteministeriet har i sagen fremlagt, hvad der herefter må antages at være den første administrative afgørelse om "dagsværdi" ; den er truffet den 30. oktober 2020 (...), dvs. efter overdragelserne i denne sag.
- 3.3.5 Skatteministeriet har i stævningen redegjort for, at netop nærværende sag er anset som principiel: *" Sagen rejser et principielt spørgsmål om, hvorvidt en ejendom ved en familieoverdragelse kan overdrages inden for +/- 15 % af den offentlige ejendoms vurdering, når ejendommen er medregnet i et regnskab til en dags værdi, som er væsentligt højere end den offentlige ejendomsvurdering. "*
- 3.3.6 Skat har først den 8. maj 2025 (...) færdiggjort et styresignal og kommunikeret ny administrativ praksis.

4. Sagsøgtes anbringender vedrørende fristoverskridelse og ugyldighed

- 4.1 Det følger af BAL § 27, stk. 2, 1. pkt., at afgørelse om forhøjelse af den afgiftsmæssige værdi af en anmeldt gave skal træffes "inden" seks måneder efter Skats modtagelse af anmeldelsen:

" 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.
- 4.2 Skat kan dog suspendere den ordinære afgørelsesfrist efter et dag-for-dag princip, forudsat at man mangler oplysninger, der er "nødvendige" for at kunne træffe afgørelse om værdiansættelsen, jf. BAL § 27, stk. 2, 1. og 2. pkt.:

"Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages."

- 4.3 Det er i denne sag ubestridt, at Skats afgørelser er truffet efter udløbet af den ordinære afgørelsesfrist, og at afgørelserne derfor som udgangspunkt er ugyldige.
- 4.4 Skatteministeriet hævder imidlertid, at afgørelsesfristen er suspenderet, dels fordi Materialeindkaldelsen angik "nød-vendige" oplysninger, dels fordi den hævdede suspension ifølge ministeriet skal regnes allerede fra den af Skat valgte datering af Materialeindkaldelsen og ikke først fra det senere tidspunkt, hvor den er kommet frem til sagsøgte; eller den dog dokumenteret er faktisk afsendt fra Skat.
- 4.5 Sagsøgte bestrider, at der er indtrådt suspension som hævdet af ministeriet, og gør gældende, at det påhviler ministeriet at godtgøre, at alle betingelser for den hævdede suspension er opfyldt.
- 4.6 Sagsøgte gør i første række gældende, at Materialeindkaldelsen ikke angik "nødvendige" oplysninger, og at der følgelig på intet tidspunkt er indtrådt suspension.
- 4.6.1 Oplysninger, der allerede er tilgængelige for Skat, herunder i kraft af offentlige registre mv., er ikke "nødvendige". Skat skal ved afgørelse om gaveafgift, ligesom ved andre afgørelser, gennemgå og vurdere det af borgeren indsendte materiale og foretage relevante ligningsmæssige undersøgelser i tilgængelige registre mv., og det er ikke "nødvendigt" at indkalde oplysninger, som man allerede er i besiddelse af, eller som man ved "et klik" kan skaffe sig. Det er en selvfølgelig kernekompetence for Skat at foretage de relevante ligningsmæssige undersøgelser, og særligt Skats gaveenhed har specialiserede kompetencer netop i spørgsmål om værdiansættelse.
- 4.6.2 Anmodningen om specifikation af anlægskartoteket var derfor ikke nødvendig. Ud over, at det fremgik udtrykkeligt af gaveanmeldelsesmaterialet (...), at interessentskabet alene ejede én ejendom, nemlig Ejendommen, kunne Skat konstatere dette ved et enkelt opslag på tinglysning.dk (...) og/eller vurderingsstyrelsens system ois.dk. Dette var Skatteministeriet således også i stand til i forbindelse med anlæg af denne sag (...).
- 4.6.3 Anmodningen om fremlæggelse af realkreditvurdering var ligeledes ikke nødvendig. Ud over, at realkreditbelåningen fremgik udtrykkeligt af den medsendte årsrapport (...), kunne Skat tillige konstatere belåningen ved et enkelt opslag

på tinglysning.dk. Dette var Skatteministeriet således også i stand til i forbindelse med anlæg af denne sag (...).

- 4.6.4 Skats afgørelser i sagen viser da også, at man *ikke* har anset de anførte oplysninger som ”nødvendige”. Afgørelserne hvi -ler således udelukkende på oplysningerne i den med gavean -meldelserne indsendte årsrapport jf. pkt. 3.1.8 ovenfor; op -lysninger som man altså var i besiddelse af, da man afsendte Materialeindkaldelsen, og som man altså har anset som fuldt tilstrækkelige til at træffe en forvaltningsretligt forsvarlig af -gørelse, jf. SFL § 19.
- 4.6.5 Materialeindkaldelsen fremstår i stedet som Skats (medarbej -derens) forsøg på at ”købe” mere tid hen over juleferien. Der er ganske enkelt ingen sagssaglig begrundelse for Materiale -indkaldelsen.
- 4.7 Sagsøgte gør *i anden række* gældende, at lovens suspensions -regel skal fortolkes sådan, at der først indtræder suspension, når en materialeindkaldelse er kommet frem til gaveanmel -der.
- 4.7.1 Det følger af den almindelige forvaltningsret, at en myndig -heds afgørelse mv. først kan have retsvirkning, når den er kommet frem til adressaten, og at myndigheden har forsen -delses- og forsinkelsesrisikoen. Det kræver derfor konkret lovgrundlag at tillægge myndighedens meddelelser mv. retsvirkning fra et tidligere tidspunkt.
- 4.7.2 Der er ikke i BAL § 27, stk. 2, noget grundlag for at fortolke udtrykket ”anmoder om”, så der skal indtræde virkninger fra et tidligere tidspunkt end fremkomsten hos adressaten. Hverken lovens ordlyd eller lovforarbejder giver støtte for en sådan fortolkning. Loven giver Skat mulighed for at afgive et påkrav, der afføder en reaktionspligt hos gaveanmelder. Denne reaktionspligt kan i sagens natur ikke indtræde, før gaveanmelder er blevet bekendt med påkravet. Det vil fx være åbenbart uantageligt at lade suspension indtræde i et tilfælde, hvor påkravet aldrig kommer frem. Ligeså uantage -ligt vil det være, hvis Skat blot kan vælge en datering af et brev og så lade denne datering styre, hvilken suspension man kan ”købe” for at få en længere faktisk sagsbehandling.
- 4.7.3 Denne forståelse harmonerer også med det almindelige juri -diske princip om, at en afsender har risikoen for, om/hvornår en meddelelse er kommet frem. Skat træffer selv bestem -melse om valg af forsendelsesform og har derfor også risi -koen for, om/hvornår et påkrav om yderligere oplysninger når frem til gaveanmelder. Skat kan fremsende meddelelse ved e-mail, ved e-boks eller bud, så man sikrer sig, at med -delelsen kommer frem straks. Hvis Skat vælger forsendelse med almindeligt brev, må man bære risikoen for, at brevet

først kommer frem med almindelig brevforsinkelse. Det bemærkes, at hvis Skat må påregne en ekstraordinær brevfor-
sinkelse som følge af forestående juleferie mv., må man selv sagt tage særligt højde for en sådan forsinkelse.

- 4.7.4 Dertil kommer, at den konkrete suspensionsregel naturligvis må fortolkes, så der er *symmetri* for henholdsvis Skats *iværksættelse* af suspension og borgerens *afbrydelse* af suspension. Denne symmetri kræver, at Skat og borger hver for sig har forsendelsesrisikoen for egne meddelelser. En asymmetrisk fortolkning, så suspensionen skulle indtræde uden sammen-hæng med, hvornår borgeren har mulighed for at svare, måtte kræve særlige holdepunkter i lovgrundlag mv., og så -danne holdepunkter findes ikke.
- 4.7.5 Endelig bemærkes, at en fortolkning, der accepterer asymmetri, vil være i strid med *formålet* med suspensionsreglen. Det fremgår således tydeligt og gentagne gange af lovforar-bejderne, at reglen er indført for at sikre, at Skat ” *samlet set [får] 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger fore ligger ved gaveanmeldelsen.* ” , jf. bemærkningerne til lovforslag L 2017.183 (...). Hvis suspension skulle regnes fra den af Skat valgte datering af en materialeindkaldelse og først afbrydes ved Skats modtagelse af oplysningerne fra gaveanmelder, ville Skat have mere end 6 måneder til sagsbehandlingen – og ville som allerede nævnt helt vilkårligt kunne ”købe” sig til forlænget sagsbehandling.
- 4.7.6 I denne sag er Materialeindkaldelsen tidligst kommet frem til sagsøgte den 4. januar 2021. Dette er ubestridt. I det omfang Materialeindkaldelsen angår ”nødvendige” oplysninger, jf. bemærkningerne ovenfor, er afgørelsesfristen alene suspenderet i perioden 4. januar 2021 – 11. januar 2021, dvs. i 7 dage. Da Skats afgørelser således er truffet efter udløbet af afgørelsesfristen, er afgørelserne ugyldige.
- 4.8 Sagsøgte gør i *tredje række* gældende, at der tidligst kan indtræde suspension med virkning fra det tidspunkt, hvor Materialeindkaldelsen er poststempet.
- 4.8.1 I det omfang en ”anmodning” fra en myndighed kan tillægges retsvirkning fra et tidligere tidspunkt, end den er kommet frem til adressaten, kan den i hvert fald ikke tillægges retsvirkning fra et tidligere tidspunkt, end den er ”afsendt” .
- 4.8.2 Det ligger i administrativ praksis fast, at ”afsende” , jf. fri-streglen i SFL § 26, ikke kan regnes tidligere end fra post-stemplingen (jf. Juridisk Vejledning A.A.8.2.1.1.1, ...):

” Det er afgørende for, om forslaget anses for rettidigt, at det er afsendt inden varslingsfristens udløb. Det er Skatteforvaltningen,

der har bevisbyrden for, at forslaget er afsendt rettidigt. Det er ikke tilstrækkeligt, at det i en konkret sag kan oplyses, at de sædvanlige postrutiner indebærer, at posten afhentes af Post Danmark hver dag, hvis det i sagen kan dokumenteres, at forslaget faktisk er post - stemplet efter varslingsfristens udløb.”

- 4.8.3 Der er ikke i BAL § 27, stk. 2, sprogligt grundlag, eller andre holdepunkter, for at ”anmoder om” skal fortolkes som et tid -ligere tidspunkt end udtrykket ”afsende” i SFL § 26, og sus - pensionsvirkningen af Materialeindkaldelsen kan derfor tid -ligst indtræde pr. datoen for poststemplingen den 28. decem -ber 2020.
- 4.8.4 I det omfang Materialeindkaldelsen angår ”nødvendige” op - lysninger, jf. bemærkningerne ovenfor, er afgørelsesfristen altså i det højeste suspenderet i perioden 28. december 2020 og indtil 11. januar 2021, dvs. i 14 dage. Da Skats afgørelser således også i dette tilfælde er truffet efter udløbet af afgørel -sesfristen, er afgørelserne ugyldige.
- 4.8.5 De ”postrutiner” , som ministeriet påberåber sig i sagen, er uden betydning. Sådanne rutiner kan alene have betydning i tilfælde, hvor der er tvivl om, hvornår en meddelelse mv. er kommet frem til adressaten. En sådan tvivl foreligger der ikke i nærværende sag, hvor det er ubestridt, at den tidligste Materialeindkaldelse først er kommet frem den 4. januar 2021.

5. Sagsøgtes anbringender vedrørende 15 %-reglen og ”sær - lige omstændigheder”

- 5.1 Det er kun nødvendigt for landsretten at tage stilling til Skat - teministeriets synspunkter om særlige omstændigheder, hvis landsretten finder, at Skats afgørelser ikke er ugyldige som følge af frist- overskridelse.
- 5.2 Det ligger efter Højesterets praksis fast, at Skat som udgangs -punkt skal acceptere en værdiansættelse efter 15 %-reglen, men at Skat kan tilsidesætte 15 %-reglen og foretage en skønsmæssig værdiansættelse, hvis det på grundlag af ” sær lige, konkrete forhold vedrørende den pågældende ejendom ” godt -gøres, at den offentlige ejendomsværdi ikke er et retvisende udtryk for ejendommens faktiske aktuelle handelsværdi:
- Højesteret tiltrådte i U 2016.2126 (...) fastslået, at en udlægsaftale mellem to arvinger i kombination med en samtidig realkreditbelå - ning kunne anses som en særlig omstændighed.
 - Højesteret tiltrådte i U 2023.307 (...), at en samtidig ekspropria - tionsvedtagelse kunne anses som en særlig omstændighed.

- Højesteret afviste i U 2021.2382 (...), at den generelle prisudvikling, markedsstatistikker for lokalområdet og generelle afkastprocenter kan anses som særlige omstændigheder, eftersom disse ikke påviser den konkrete ejendoms faktiske handelsværdi.

- Højesteret tiltrådte i U 2024.880 (...), at en realkreditbelåning indenfor 25 måneder forud for en familieoverdragelse kan udgøre en særlig omstændighed, når belåningen væsentligt overstiger den offentlige ejendomsværdi.

- Højesteret tiltrådte U 2024.5361 (...), at værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven kan udgøre en særlig omstændighed, som efter en konkret bedømmelse kan begrundes fravigelse af 15 %-reglen.

- 5.3 Det er altså også i denne sag udgangspunktet, at Skat *skal* acceptere de sagsøgte værdiansættelse efter 15 %-reglen. Det påhviler derfor ministeriet at *påvise*, at der foreligger kvalificerede særlige omstændigheder.
- 5.4 Sagsøgte gør i *første række* gældende, at den regnskabsværdi, som ministeriet påberåber sig, ikke påviser Ejendommens faktiske handelsværdi på overdragelsestidspunktet i juni 2020 og derfor ikke kan anses som en kvalificeret særlig omstændighed:
 - 5.4.1 Den regnskabsmæssige værdiansættelse af Ejendommen hvidelukkende på præcist et sådant teoretisk-matematisk grundlag, som Højesteret netop afviste i U 2021.2382, og påviser ikke Ejendommens konkrete handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Dette fremgår tydeligt af regnestykket i sagens bilag L (...) og af revisors væsentlige og udtrykkelige forbehold i regnskabet. Den faktiske handelsværdi var ikke kendt, og den regnskabsmæssige værdiansættelse var forbundet med "væsentlig usikkerhed" (...).
 - 5.4.2 Denne sag adskiller sig derfor afgørende fra U 2024.5361 H, hvor det fremgik af revisionsprotokollatet til den konkrete årsrapport, at revisor havde fundet grundlag for "særlige revisionsmæssige overvejelser" (...), og at revisor rent faktisk havde foretaget nærmere undersøgelser og konkret sammenligning med "tilsvarende" ejendomme ifølge Colliers Markedsrapport.
- 5.5 Sagsøgte gør i *anden række* gældende, at Skats senere skærpelse af administrativ praksis ikke kan tillægges virkning for sagsøgte overdragelser i denne sag.
 - 5.5.1 Sagsøgte bemærker overordnet, at det er faktisk ukorrekt, når Skatteministeriet under skriftvekslingen har hævdet, at Højesteret har taget udtømmende stilling til spørgsmålet om

administrativ praksis: Højesteret har i to *særligfælde*, U 2016.2126 (...) og U 2023.307 (...), afvist, at 15 %-reglen "al - tid" har kunnet anvendes; Højesteret har ikke brugt udtryk - ket "aldrig" og har således ikke taget *generelt* stilling til spørgsmålet.

- 5.5.2 Da sagsøgte i juni 2020 gennemførte overdragelserne i denne sag, var det ifølge Juridisk Vejledning (...) fortsat administra - tiv praksis, at Skat accepterede en værdiansættelse efter 15 %- reglen, "*Uanset at [handelsværdien] må antages at være højere end den seneste offentlige ejendomsvurdering -15 %*", jf. SKM 2007.431 (...).
- 5.5.3 Det må således lægges til grund, at administrativ praksis var helt uafhængig af regnskabsforhold mv. Dette har Skattemi -nisteriet således også udtrykkeligt bekræftet, jf. ministeriets svar ...: "*skattemyndighederne [har] ikke i de nævnte 300 sager ... fundet, at der forelå særlige omstændigheder som følge af en regn skabsmæssig dagsværdi*".
- 5.5.4 Det må endvidere lægges til grund, at denne langvarige og faste praksis først blev ændret med Skats afgørelse den 30. oktober 2020 (...), dvs. efter overdragelserne i denne sag.
- 5.5.5 Denne skærpelse af praksis kan efter almindelige retsgrund - sætninger ikke tillægges tilbagevirkende kraft og kan derfor ikke finde anvendelse i forhold til sagsøgtes forudgående overdragelser.
- 5.5.6 Sagsøgte bemærker, at der i relation til 15 %-reglen ikke er tale om et fravær af praksis. Det ligger således fast, at SKM 2007.431 uforbeholdent har været omtalt i alle årlige juridi - ske vejledninger som udtryk for administrativ praksis. Sam -tidig må det tillægges processuel skadevirkning, at ministe -riet har afvist at besvare sagsøgtes opfordringer A-D."

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstillinger

Skattestyrelsen modtog den 17. juli 2020 gaveanmeldelser angående

Sagsøgte 1 og Sagsøgte 5's overdragelse af ideelle interessent - skabsandele i Virksomhed I/S 1 til deres respektive børn, de øvrige sagsøgte. Virksomhed I/S 1's væsentligste aktiv var en udlejningsejendom i Valby.

Sagen angår, om skattemyndighederne, da der blev truffet afgørelse den 4. fe - bruar 2021, havde iagttaget fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, herunder om skattemyndighederne havde de nødvendige oplysninger for at tage stilling til værdiansættelsen, og om skattemyndighederne, såfremt fristen er overholdt, skal acceptere en værdiansættelse af nævnte udlejningsejendom foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret.

Fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2

Det følger af boafgiftslovens § 27, stk. 2, at skattemyndighederne kan ændre gavens værdiansættelse inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse, hvis skattemyndighederne finder, at den anførte værdi ikke svarer til handelsværdien på gavetidspunktet. Har skattemyndighederne ikke de nødvendige oplysninger for at tage stilling til værdiansættelsen, bliver fristen suspenderet i den periode, der forløber, fra skattemyndighederne anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.

Af bestemmelsens forarbejder fremgår, at den "reelle sagsbehandlingstid" højst kan udgøre 6 måneder, og at fristen suspenderes i den periode, der forløber, fra skattemyndighederne "anmoder" om oplysninger, og indtil de "modtages". Skattemyndighederne får på den måde samlet set 6 måneder til rådighed for sagsbehandlingen svarende til den periode, der er til rådighed, hvis alle nødvendige oplysninger foreligger ved gaveanmeldelsen.

Efter bestemmelsens ordlyd og dens forarbejder finder landsretten, at bestemmelsens formål er blandt andet at sikre, at skattemyndighederne har 6 måneders reel sagsbehandlingstid og de nødvendige oplysninger til rådighed. Heri ligger, at fristen suspenderes fra det tidspunkt, hvor sagsbehandlingen må anses for indstillet, fordi der mangler oplysninger, hvilket må anses som den dag, hvor der anmodes om oplysninger, eksempelvis ved at aflevere et brev herom til postforsendelse eller ved at sende en besked via e-Boks, og indtil sagsbehandlingen igen kan genoptages, når de efterspurgte oplysninger modtages af skattemyndighederne. Der er således efter bestemmelsens ordlyd, navnlig ved anvendelsen af begreberne "anmoder" og "modtages" ikke holdepunkter for at antage, at der forsendelsesmæssigt er tiltænkt symmetri mellem det tidspunkt, hvor fristen suspenderes, henholdsvis begynder at løbe igen.

Spørgsmålet er herefter, om fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, var iagttaget, da skattemyndighederne traf afgørelse om at forhøje gaveafgiften den 4. februar 2021.

Skattestyrelsen modtog gaveanmeldelserne den 17. juli 2020, og den ordinære 6-måneders frist udløb derfor den 17. januar 2021, medmindre fristen forinden har været suspenderet.

Efter dateringen af Skattestyrelsens breve sammenholdt med registreringerne i Skattestyrelsens sagsbehandlingssystem, oplysningerne om de interne postgange i Skattecenter Struer, herunder at der ikke blev afhentet post i skattecenteret mellem den 24. december 2020 og 4. januar 2021, samt den omstændighed, at konvolutterne blev poststempelt i Fredericia den 28. december 2020, finder

landsretten, at det bevismæssigt må lægges til grund, at Skattestyrelsen overgav brevene til postforsendelse den 23. december 2020.

Da skattemyndighederne således har anmodet om oplysninger den 23. december 2020, blev 6-måneders fristen suspenderet fra denne dato. -

Det følger af boafgiftslovens § 27, stk. 2, at det alene er skatteforvaltningens indhentelse af oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, der kan suspendere fristen. Af bestemmelsens forarbejder, 2012-lovforslaget, fremgår, at den foreslåede frist begynder, når skattemyndighederne har modtaget det fornødne materiale til at kunne tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Som eksempler på det materiale, der kan være tale om, er i forarbejderne nævnt skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Det fremgår endvidere af 2017-lovforslaget, at fristen suspenderes, hvis skattemyndighederne ikke har de oplysninger, som skattemyndighederne finder nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen. -

Skattestyrelsen anmodede i brevet af 23. december 2020 om specifikation af anlægskartotek på overdragelsestidspunktet samt 31. december 2019 og kopi af kreditforeningsvurdering i forbindelse med seneste låneomlægning. Landsretten finder, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over, at disse oplysninger var nødvendige for at kunne tage stilling til værdiansættelsen. -

Betingelsen om, at det alene er skatteforvaltningens indhentelse af oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, der kan suspendere fristen, er herefter opfyldt.

Da det er ubestridt, at Skattestyrelsen modtog de sagsøgte revisors besvarelse af brevene den 11. januar 2021, har fristen været suspenderet i perioden fra den 23. december 2020 til den 11. januar 2021, dvs. i 19 dage. Skattestyrelsens frist for ændring af værdiansættelsen blev forlænget tilsvarende og udløb derfor først den 5. februar 2021.

Landsretten finder på den baggrund, at Skattestyrelsens afgørelser af 4. februar 2021 er truffet inden for 6-måneders fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2.

Værdiansættelsen af udlejningsejendommen

Sagen angår herefter, om skattemyndighederne skal respektere værdiansættelsen af ejendommen til 42 mio. kr. som anført i gaveanmeldelserne, eller om værdien skal ansættes til 180 mio. kr. svarende til dagsværdien som indregnet i interessentskabets seneste årsrapport forud for gaveoverdragelserne. -

Det følger af boafgiftslovens § 27, stk. 1, at værdien af en gave skal fastsættes til handelsværdien på tidspunktet for modtagelsen. Skattemyndighederne kan efter § 27, stk. 2, ændre værdiansættelsen, hvis myndighederne finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien ved gavens modtagelse. -

Højesteret har i bl.a. UfR 2016.2126 og UfR 2024.5361 fastslået, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982), medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Særlige omstændigheder kræver, at der er tale om særlige, konkrete forhold vedrørende den pågældende ejendom. -

Højesteret har i UfR 2024.880 udtalt, at en realkreditbelåning i sig selv kan udgøre en særlig omstændighed og begrunde fravigelse af 15 %-reglen, hvis belåningen viser, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav. Højesteret har endvidere i UfR 2024.5361 udtalt, at værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret, og at det beror på en konkret vurdering af navnlig forskellen mellem dagsværdien og den offentlige ejendomsvurdering. -

I gaveanmeldelserne var ejendommen værdiansat på baggrund af den offentlige vurdering på 42 mio. kr. I interessentskabets årsrapport for 2019 var ejendommen indregnet til en dagsværdi på 180 mio. kr. og angivet med en realkreditgæld på 69.869.865 kr. Efter oplysningerne i årsrapporten, der er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, lægger landsretten til grund, at ledelsen, i samarbejde med interessentskabets revisor, har foretaget en konkret og kvalificeret beregning af ejendommens dagsværdi, bl.a. ved en normalindtjenningsanalyse af ejendommen. -

På denne baggrund, og efter den meget betydelige difference mellem på den ene side den offentlige ejendomsvurdering og på den anden side dagsværdien i årsrapporten og den omstændighed, at realkreditbelåningen klart viser, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav, finder landsretten, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at skattemyndighederne ved beregning af gaveafgiften ikke er forpligtede til at acceptere, at de ideelle interessentskabsandele overdrages på grundlag af en værdiansættelse af ejendommen til den offentlige ejendomsvurdering. -

Landsretten finder herved, at de sagsøgte ikke ved det under sagen fremkomne har godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis, der kan føre til, at skattemyndighederne i den foreliggende situation er forpligtede til at acceptere,

at den offentlige ejendomsvurdering skal lægges til grund, jf. herved tillige UfR 2023.307 H.

Sammenfatning

På ovenstående baggrund, og da der ikke er noget grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes opgørelse af ejendommens handelsværdi på overdragel -
sestidspunktet til 180 mio. kr. svarende til den indregnede dagsværdi i interes -
sentskabets årsrapport for 2019, og som er lagt til grund for værdiansættelsen
ved beregningen af gaveafgift for overdragelsen af de ideelle interessent -
skabsandele i Virksomhed I/S 1, tager landsretten Skatteministeriets påstande, der
beløbsmæssigt ikke er bestridt, til følge.

Sagsomkostninger

Sagen er henvist til landsretten i 1. instans, da sagen må anses for principiel og
med generel betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen. Henset hertil, og at
sagen er vundet af en offentlig myndighed, der ikke havde fået medhold i
Landsskatteretten, finder landsretten, at hver part skal bære egne omkostnin -
ger.

THI KENDES FOR RET:

Sagsøgte 2, Sagsøgte 3 og

Sagsøgte 4 skal hver betale gaveafgift med 2.479.367 kr. med tillæg af rente efter
boafgiftslovens § 38, stk. 1, fra den 17. juli 2020, og indtil gaveafgif -ten betales.

Sagsøgte 1 skal som solidarisk hæftende med Sagsøgte 2, Sagsøgte 3 og Sagsøgte
4 betale gaveafgift med 7.438.101 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens §
38, stk. 1, fra den 17. juli 2020, og indtil gaveafgiften betales.

Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7

skal hver betale gaveafgift med 2.746.102 kr. med tillæg af rente efter boafgifts -
lovens § 38, stk. 1, fra den 17. juli 2020, og indtil gaveafgiften betales.

Sagsøgte 5 skal som solidarisk hæftende med

Sagsøgte 6 og Sagsøgte 7 betale gave -
afgift med 5.492.204 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, fra
den 17. juli 2020, og indtil gaveafgiften betales.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til nogen anden part.

Publiceret til portalen d. 13-01-2026 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøgte 3, Sagsøgte 7, Sagsøgte 1, Sagsøgte 2, Sagsøgte 4, Sagsøgte 6, Sagsøger Skatteministeriet , Sagsøgte 5