

HØJESTERETS KENDELSE

afsagt tirsdag den 28. september 2021

Sag 111/2020

A

(advokat Michael Serup, beskikket)

kærer landsrettens kendelse i sagen:

Boet efter B

Biintervenient til støtte for A: Danske Arveretsadvokater

(advokat Johan Hartmann Stæger)

I tidligere instanser er afsagt kendelse af skifteretten på Frederiksberg den 26. juni 2020 (SKS 7-111/2019) og af Østre Landsrets 1. afdeling den 25. august 2020 (B-389-20).

I påkendelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Jens Peter Christensen, Michael Rekling, Oliver Talevski og Lars Apostoli.

Påstand mv.

Kærende, A, har nedlagt påstand om, at de 2/15 ejerandele i X K/S og de 2/15 ejerandele i X II K/S, som B ved gavebreve af 29. september 2017 og 1. januar 2018 modtog i gave fra sin far, A, ikke skal indgå i boet efter B og derfor ikke skal medtages og værdiansættes i boopgørelsen.

Boet efter B har ikke udtalt sig i anledning af kæremålet.

A har fri proces for Højesteret.

Sagsfremstilling

A overdrog som led i et samlet generationsskifte ved gavebreve af 29. september 2017 og 1. januar 2018 henholdsvis 2/15 ejerandele i X K/S og 2/15 ejerandele i X II K/S til sin datter, B. Ejerandelene var ifølge gavebrevene fuldstændigt særeje for hende.

B kunne efter gavebrevene råde over aktiverne i levende live, men ifølge ejendomsselskabernes vedtægter kunne hun ikke overdrage ejerandelene til andre end efterkommere af A eller C, og overdragelse krævede bestyrelsens samtykke. B kunne heller ikke pantsætte ejerandelene uden bestyrelsens samtykke, og samtykke forudsatte bl.a., at hun bevarede sin stemmeret i selskaberne.

B kunne efter gavebrevene ikke testere over ejerandelene, og i gavebrevene var der fastsat bestemmelser om successionsrækkefølge. Herefter skulle ejerandelene, men ikke afkast heraf, ved Bs død overgå til hendes livsarvinger. Successionsrækkefølgen skulle noteres i kommanditistfortegnelsen for ejendomsselskaberne.

B afgik ved døden den 11. januar 2019.

Bs ægtefælle overtog ægtefællernes delingsformue til uskiftet bo med deres fælles livsarvinger. Hendes særbo blev udleveret til privat skifte.

Skifteretten på Frederiksberg bestemte ved kendelse af 2. september 2019, at Bs ejerandele i de to ejendomsselskaber skulle indgå i boet efter hende. Denne kendelse blev ophævet af landsretten ved kendelse af 24. oktober 2019. Landsretten anførte bl.a.:

”Sagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt ejerandelene i henholdsvis X K/S og X II K/S, der blev overdraget fra A til B ved gavebreve af 29. september 2017 og 1. januar 2018, skal indgå i boet efter B.

Spørgsmålet angår således en tvist om både den efterlevende ægtefælles ret til at arve og gavegivers, A, krav rettet mod boet efter B, hvilket skal afgøres af skifteretten ved dom, jf. dødsboskiftelovens § 89, stk. 1, nr., 1 og 2, jf. § 101.

Landsretten ophæver derfor skifterettens kendelse, og kærende henvises til at anlægge sag efter dødsboskiftelovens § 89.”

Af en boopgørelse fra april 2020 vedrørende særboet efter B fremgår, at dette bo omfatter udlodninger (afkast) fra hendes ejerandele med en nettobeholdning (efter fradrag af udgifter fra indtægter) på 99.532,80 kr. Bs ejerandele i de nævnte ejendomsselskaber indgår ikke i opgørelsen af hendes særbo, og disse ejerandele er derfor heller ikke værdiansat i opgørelsen.

Skifteretten traf ved kendelse af 26. juni 2020 afgørelse om, at Bs ejerandele i de to ejendomsselskaber skal værdiansættes og indgå i boopgørelsen. Det hedder i kendelsen bl.a.:

”Der er ved landsrettens afgørelse af 24. oktober 2019 taget stilling til, at en afgørelse vedrørende den efterlevende ægtefælles ret til at arve og gavegivers, A, krav rettet mod boet efter B, skal afgøres ved dom og ikke kendelse, jf. dødsboskiftelovens § 89, stk. 1, nr. 1 og 2 og § 101.

...

Der er indgivet boopgørelse i særboet efter B den 3. april 2020, hvorfor skifteretten, uanset Østre Landsrets afgørelse af 24. oktober 2019, i medfør af dødsboskiftelovens § 80, stk. 1, skal foretage en boafgiftsberegning. Skifteretten foretager i medfør af dødsboskiftelovens § 80, stk. 1, og reglerne i boafgiftsloven en gennemgang af boopgørelsen sammenholdt med de øvrige oplysninger i boet til brug for afgiftsberegningen. Skifteretten kontrollerer i den forbindelse og til brug for afgiftsberegningen, at alle de oplyste aktiver og passiver er medtaget i boopgørelsen.

...

Det fremgår af boafgiftslovens § 1, at der skal betales boafgift til staten af de værdier, som en afdød person efterlader sig. Det fremgår videre af boafgiftslovens § 8, at afgiftspligten indtræder ved personens død.

Da ejerandelene i virksomhederne var Bs ejendom ved dennes død, skal andelene indgå i boopgørelsen til brug for boafgiftsberegningen, jf. boafgiftslovens § 1.

Det forhold, at det i gavebrevene er bestemt, at ejerandelene indgår i en successionsrækkefølge, hvorved de ved gavemodtagers dødsfald skal tilfalde hendes børn, medfører ikke, at ejerandelene ikke kan anses for givet på tidspunktet for gaveoverdragelsen, som fremgår af gavebrevene, eller at ejerandelene ikke skal indgå i opgørelsen over boet aktiver og passiver til brug for boafgiftsberegningen, jf. boafgiftslovens §§ 1 og 8. Overdragelsen af ejerandelene indgår i arveudlodningen efter bestemmelserne i successionsrækkefølgen, som er indsat i gavebrevene.

Herefter skal ejerandelene som følge af gaveoverdragelsen og særejebestemmelsen i gavebrevene indgå i særboet efter B, og ejerandelene skal medtages og værdiansættes i boopgørelsen.”

Landsretten stadfæstede den 25. august 2020 skifterettens kendelse i henhold til grundene.

Retsgrundlag

Arveloven

Arvelovens § 60 lyder således:

”§ 60. Friarv kan ved testamente indsættes i en successionsrækkefølge, således at arven tilfalder en arving eller legatar på første plads og derefter en eller flere andre arvinger eller legatarer på anden eller senere pladser.

Stk. 2. Ved testamente kan arv eller legat ikke tillægges flere ved testators død ufødte personer efter hinanden”

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger til bestemmelsen (Folketingstidende 2006-07, tillæg A, lovforslag nr. L 100, s. 3391), at arvelovens § 60, stk. 2, bortset fra sproglige moderniseringer er identisk med § 68 i den dagældende arvelov.

Arveloven er baseret på betænkning nr. 1473/2006 om revision af arvelovgivningen mv. I betænkningens kapitel 6 om dagældende ret vedrørende tvangsarv mv. er anført bl.a.:

”I boer efter *gifte* arveladere vil den længstlevende ægtefælle for at lette et generationsskifte ofte have givet afkald på boslod og tvangsarv mod at blive sikret forsørgelse på anden måde. Ejerægtefællen kan endvidere være indsat på en tidligere plads i en successionsrækkefølge, hvorefter den længstlevende ægtefælle ved skiftet hverken tager boslod eller tvangsarv af de aktiver, der er omfattet af successionsrækkefølgen.”

Dødsboskifteloven

Dødsboskiftelovens kapitel 15 indeholder regler om privat skifte, herunder bestemmelserne i § 31 om boopgørelse mv. I lovens kapitel 16 er der fastsat regler om behandling ved bobestyrer, herunder bestemmelserne i § 66 om boopgørelse. Kapitel 19 vedrører boets afslutning, og i § 80 er der fastsat regler om beregning og opkrævning af bo- og tillægsafgift.

I dødsboskiftelovens § 31, stk. 1, § 66, stk. 1, og § 80, stk. 1, hedder det:

”§ 31. Arvingerne udarbejder en boopgørelse over boets aktiver, passiver, indtægter og udgifter med angivelse af fordelingen mellem legatarer og arvinger. ...

§ 66. Bobestyreren udarbejder en boopgørelse med en redegørelse om boets behandling og om arveforholdene samt en opgørelse over boets aktiver og passiver, indtægter og

udgifter med angivelse af fordelingen mellem legatarer og arvinger og af den beregnede bo- og tillægsboafgift.

§ 80. Skifteretten beregner og opkræver bo- og tillægsboafgift efter reglerne i lov om afgift af dødsboer og gaver og kan forinden forelægge spørgsmål om afgiftsberegningen for told- og skatteforvaltningen. ...”

Lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven) mv.

Boafgiftsloven indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

”§ 1. Efter bestemmelserne i denne lov skal der betales en boafgift på 15 pct. til staten ... af de værdier, som en afdød person efterlader sig.

§ 4. Boafgifterne beregnes af den godkendte arvebeholdning i en boopgørelse efter § 10, stk. 1 og 2, og af den godkendte formue i en anmeldelse efter § 10, stk. 3-7, efter fradrag af de i § 3 nævnte beløb.

§ 5.

...

Stk. 4. Afkald skal være meddelt over for skifteretten inden indlevering af den endelige boopgørelse, dog senest inden udlodning i et bo påbegyndes. ... Afkald på erhvervelser, som ikke indgår i et bo, jf. § 10, stk. 3, 4, 6 og 7, skal være meddelt over for skifteretten senest samtidig med anmeldelsen.

§ 6. Boafgiften beregnes

a) i et bo af den del af den i § 4 nævnte arvebeholdning, der overstiger et bundfradrag med et grundbeløb på 264.100 kr. (2010-niveau),

b) ...

c) i en anmeldelse efter § 10, stk. 4-7, af den opgjorte formue.

...

§ 8. Afgiftspligten indtræder ved en persons død ...

...

Stk. 4. Ved erhvervelsen af en kapital i et fideikommis indtræder afgiftspligten ved successionen.

§ 10. Når et bo skiftes privat, skal boopgørelse indsendes i overensstemmelse med reglerne i §§ 31 og 32 i lov om skifte af dødsboer.

Stk. 2. Når et bo behandles ved en bobestyrer, skal boopgørelse indsendes i overensstemmelse med reglerne i § 66 og § 68 i lov om skifte af dødsboer.

...

Stk. 4. Når en person succederer i retten til kapitalen i et fideikommis, har den pågældende pligt til at indgive en anmeldelse af den afgiftspligtige kapital til skifteretten i København senest 3 måneder efter, at vedkommende er succederet i retten.

...

§ 17. Skifteretten gennemgår boopgørelser og beregner og opkræver afgifterne, jf. §§ 79 og 80 i lov om skifte af dødsboer ...

Stk. 2. Skifteretten gennemgår anmeldelser efter § 10, stk. 3-7, og indsender herefter anmeldelsen til told- og skatteforvaltningen. Når told- og skatteforvaltningen har godkendt værdiansættelserne, beregner og opkræver skifteretten afgifterne.

...

§ 20. I boer behandlet ved en bobestyrer hæfter bobestyreren for boafgifterne.

Stk. 2. I privat skiftede boer hæfter arvingerne personligt og solidarisk for boafgifterne. Legatarer hæfter solidarisk, men kun med værdien af det modtagne.

...

Stk. 4. Personer, der er anmeldelsespligtige efter § 10, stk. 3, 4, 6 og 7, hæfter for boafgifterne.

...”

Boafgiftsloven trådte i kraft den 1. juli 1995 og afløste lov om afgift af arv og gave (lovbekendtgørelse nr. 712 af 15. oktober 1991 med senere ændringer). I denne lov var fastsat bl.a.:

”§ 1. Arveafgift og afgift af gave bliver fremtidig at svare i overensstemmelse med nedenstående regler.

§ 2. A. Der svares arveafgift af arvelodden efter nedenstående skala ...

§ 4. Afgiften svares foruden af al egentlig arv tillige i følgende tilfælde:

...

b) ved succession i fideikommiss eller dele af sådanne samt erhvervelser vedrørende de i henhold til lov nr. 563 af 4. oktober 1919 til fordel for den successionsberettigede slægt henlagte midler. Afgiftspligt indtræder, hvad enten successionen skyldes den forrige besidders død eller fratræden, og i sidste fald, hvad enten denne skyldes fundatsmæssige bestemmelser, frivillig overenskomst eller andre grunde. ...

§ 6. I de i § 4, litra a, d og e, samt i de i § 5 nævnte tilfælde beregnes arveafgiften ligesom ved egentlig arv efter erhververens slægtskabsforhold til arveladeren eller overdrageren; i de i § 4, litra b og c, nævnte tilfælde efter hans slægtskabsforhold til sidste besidder.

...

§ 10. Afgiftspligten indtræder ved al egentlig arv såvel som ved de i § 4, litra a, d og e, og de i § 5 nævnte erhvervelser ved arveladerens, giverens eller overdragerens død. I de i § 4, litra b og c, nævnte tilfælde indtræder afgiftspligten ved successionen. ...”

Kærendes anbringender

A har anført navnlig, at skifteretten ikke har kompetence til at træffe afgørelse som sket, idet landsretten ved kendelse af 24. oktober 2019 fastslog, at skifteretten kun havde kompetence til at træffe afgørelse om, at ejerandelene skulle indgå i dødsboet, hvis der forelå en tvist omfattet af dødsboskiftelovens § 89, stk. 1, nr. 1 og 2, jf. § 101.

A har endvidere anført, at skifterettens og landsrettens kendelser er i strid med gavebrevens bestemmelser om successionsrækkefølge og med successionsrækkefølgen som retsinstitut. Det fremgår udtrykkeligt af gavebrevene, at Bs ejendomsret til ejerandelene var resolutivt betinget, da ejendomsretten til ejerandelene ved hendes død skulle overgå til hendes livsarvinger. Bs ejendomsret ophørte således ved hendes død, og hendes livsarvingers suspensivt betingede ejendomsret til ejerandelene blev herved samtidig straks og automatisk til en aktuel ejendomsret. Da det således utvivlsomt er Bs livsarvinger, der har ejendomsretten til ejerandelene, kan disse ikke kvalificeres som afdødes aktiver og skal derfor ikke indgå i boet efter B.

Der er ikke grundlag for at inddrage ejerandelene i boet af hensyn til afgiftsberegningen. Boafgiftslovens § 10, stk. 4, forudsætter, at den afgiftsmæssige berigtigelse af successionsaktivet sker udenom den afdøde tidligere ejers dødsbo.

Højesterets begrundelse og resultat

Problemstillingerne

Hovedspørgsmålet for Højesteret er, om Bs ejerandele i to kommanditselskaber (ejendomsselskaber), som hun modtog fra sin far, A, ved gavebreve af 29. september 2017 og 1. januar 2018, og som ifølge gavebrevene skulle være hendes fuldstændige særeje, skal indgå i opgørelsen af hendes særbo og værdiansættes. Herudover er spørgsmålet, om skifteretten på Frederiksberg har kompetence til at tage stilling hertil.

Skifterettens kompetence

Skifteretten på Frederiksberg bestemte ved kendelse af 2. september 2019, at Bs ejerandele i de to ejendomsselskaber skulle indgå i boet efter hende. Landsretten ophævede den 24. oktober 2019 skifterettens kendelse med den begrundelse, at spørgsmålet angik en tvist om både den efterlevendes ægtefælles ret til at arve og gavegiver As krav rettet mod boet efter B.

Skifteretten på Frederiksbergs kendelse af 26. juni 2020 tager ikke stilling til en tvist mellem den efterlevende ægtefælle og A. Skifterettens kendelse angår spørgsmålet, om ejerandelene skal indgå i boopgørelsen og værdiansættes med henblik på beregning og opkrævning af boafgift. Højesteret tiltræder, at skifteretten har kompetence til at tage stilling hertil, jf. dødsboskiftelovens § 80, stk. 1.

Opgørelsen af Bs særbo

Det fremgår af boafgiftslovens § 10, stk. 1, at boopgørelse skal indsendes i overensstemmelse med bl.a. dødsboskiftelovens § 31, når et bo skiftes privat.

Efter dødsboskiftelovens § 31, stk. 1, udarbejder arvingerne ”en boopgørelse over boets aktiver, passiver, indtægter og udgifter med angivelse af fordelingen mellem legatarer og arvinger”.

Spørgsmålet er herefter, om Bs ejerandele i de to ejendomsselskaber udgør en del af ”boets aktiver” som nævnt i § 31, stk. 1, og dermed skal indgå i opgørelsen af særboet og værdiansættes med henblik på beregning og opkrævning af boafgift efter reglerne i boafgiftsloven.

B havde ifølge gavebrevene rådighed i levende live over ejerandelene i de to ejendomsselskaber. Hendes rådighed var dog begrænset i henhold til bestemmelser herom i ejendomsselskabernes vedtægter. B kunne efter gavebrevene ikke testere over ejerandelene, som ved hendes død skulle overgå til hendes livsarvinger i henhold til gavebrevenes bestemmelser om successionsrækkefølge. Successionsrækkefølgen skulle noteres i kommanditistfortegnelsen for ejendomsselskaberne.

Gavebrevenes bestemmelser om successionsrækkefølge indebærer, at Bs rådighed over ejerandelene inden for rammerne af ejendomsselskabernes vedtægter ophørte ved hendes død, og at hendes livsarvinger samtidig fik ejendomsret til ejerandelene. Bs ejerandele i de to ejendomsselskaber falder derfor ikke i arv efter arvelovens almindelige regler. Det er i den forbindelse uden betydning, at successionsrækkefølgen er bestemt ved gavebreve og ikke ved testamente i henhold til arvelovens § 60.

Af boafgiftslovens § 1, stk. 1, fremgår, at der efter reglerne i loven betales boafgift til staten ”af de værdier, som en afdød person efterlader sig”. Boafgiften beregnes af den godkendte arvebeholdning i en boopgørelse, jf. § 4.

Det følger af boafgiftsloven, at visse aktiver ikke indgår i dødsboet med henblik på beregning og opkrævning af boafgift. Det drejer sig bl.a. om aktiver, der overgår til en anden i en successionsrækkefølge (fideikommis), jf. lovens § 10, stk. 4, hvorefter en person, der succederer i retten til kapitalen i et fideikommis, har pligt til at indgive anmeldelse af den afgiftspligtige kapital til skifteretten i København senest 3 måneder efter, at vedkommende er succederet i retten. I overensstemmelse hermed fremgår det da også af § 5, stk. 4, at afkald på erhvervelser, der ikke indgår i et bo – og der henvises her bl.a. til § 10, stk. 4 – skal være meddelt over for skifteretten senest samtidig med anmeldelsen.

Boafgiftslovens § 10, stk. 4, må forstås således, at den omfatter både tilfælde, hvor successionen i retten til kapitalen i et fideikommis skyldes, at den tidligere ejer af kapitalen er død, og tilfælde, hvor successionen skyldes andre grunde, jf. herved § 4, litra b, i den tidligere gældende lov om afgift af arv og gave, som må anses for videreført. Efter denne bestemmelse indtrådte afgiftspligten, hvad enten successionen skyldtes den forrige besidders død eller fratræden.

I de tilfælde, der er omfattet af boafgiftslovens § 10, stk. 4, indtræder afgiftspligten ved successionen, jf. § 8, stk. 4, og boafgiften beregnes af den godkendte formue i en anmeldelse bl.a. efter § 10, stk. 4, jf. nærmere § 4 sammenholdt med § 6, stk. 1, litra c.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at Bs ejerandele i ejendomsselskaberne ikke udgør aktiver i hendes særbo i henhold til dødsboskiftelovens § 31, stk. 1. Ejerandelene skal derfor ikke indgå i opgørelsen af hendes særbo og værdiansættes.

Højesteret har ikke herved taget stilling til, om Bs livsarvinger efter reglerne i boafgiftsloven skal betale boafgift eller gaveafgift af værdien af ejerandelene. Højesteret har heller ikke taget stilling til, om ejerandelene skulle have været inddraget under bobehandlingen, hvis dødsboet efter B havde været undergivet insolvensbehandling.

Thi bestemmes:

Landsrettens kendelse ændres, således at de ejerandele, som A ved gavebreve af 29. september 2017 og 1. januar 2018 overdrog til sin datter B, ikke skal indgå i opgørelsen af hendes særbo og værdiansættes.

Kæreaftergiften for landsretten skal betales tilbage til kærende.