



VESTRE LANDSRET DOM

afsagt den 17. januar 2020

Sag BS-48931/2018-VLR
(10. afdeling)

Boet efter A
(advokat Jørgen Andersen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

Landsdommerne Astrid Bøgh, Peter Buhl og Anja Hedegaard Nielsen (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

A overdrog kort før sin død aktier og anparter som gave og indbetalte frivilligt skat heraf til SKAT, således at hendes aktiver og nettoformue ikke længere oversteg beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, for, hvornår et dødsbo er skattepligtigt. Sagen drejer sig om, hvorvidt disse gaver og indbetalinger skal indgå ved opgørelsen af grænsen for skattepligtigt efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, således at dødsboet er skattepligtigt.

Sagen, der er anlagt ved Retten i Kolding den 11. september 2018, er ved kendelse af 6. december 2018 i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, henvist til Vestre Landsret.

Påstande

Sagsøgeren, Boet efter A, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at Boet efter A er fritaget for beskatning i medfør af dødsboskattelovens § 6.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Den 4. februar 2016 gav A sin søn og enearving B fuldmagt til at disponere over hele sin formue.

Den 8. marts 2016 solgte A aktier til en samlet værdi af 9.858.797,39 kr. med en avance på 5.502.843,16 kr. Hun overdrog den 16. marts 2016 aktier til en værdi af 1.834.500 kr., som hun havde en avance på på 1.754.758 kr., til B som gave. Den 21. marts 2016 overdrog hun anparter til en værdi af 9.039.000 kr., som hun havde en avance på på 8.984.060 kr., som gave til B. A betalte de gaveafgifter, som overdragelserne medførte.

A foretog den 15. marts 2016 og 22. marts 2016 frivillige indbetalinger til SKAT på hhv. 2.328.742 kr. og 3.980.000 kr., i alt 6.308.742 kr. Dette beløb svarer til størrelsen af den indkomstskat, afståelsen af aktierne og anparterne udløste.

Den 26. marts 2016 afgik A ved døden. Hun sad i uskiftet bo med sin afdøde mand.

Den 24. januar 2017 indleverede boet en boopgørelse, hvor det fremgik, at boets aktiver udgjorde 5.064.310,53 kr.

Efter at SKAT den 16. maj 2017 havde afgjort, at de frivillige indbetalinger på 6.308.742 kr. måtte anses som et aktiv i boet, således at boet blev skattepligtigt, indleverede boet den 21. juni 2017 en ny boopgørelse.

Boet klagede over SKATs afgørelse af 16. maj 2017, og den 15. juni 2018 afsagde Landsskatteretten kendelse. Af kendelsen fremgår bl.a.:

"Faktiske oplysninger

A afgik ved døden den 26. marts 2016. Boets skæringsdato var den 31. marts 2017. Boet efter A blev behandlet som et privat skiftet bo ved advokat Ester Joensen, Aagaard Advokater.

Af boopgørelse af 24. januar 2017 fremgår bl.a., at afdøde sad i uskiftet bo med afdødes ægtefælle, og at parterne efterlader sig et fællesbarn, B.

Tillige fremgår af boopgørelsen, at boet ikke er skattepligtigt. Samtidig med boopgørelse blev fremsendt selvangivelse for mellemperioden.

SKAT har i brev af 21. marts 2017 til boet efter A anført, at selvangivelse for boet og boopgørelse er modtaget den 7. februar 2017.

SKAT har endvidere anført, at for at behandle mellemperiode-selvangivelsen har man brug for følgende oplysninger:

”Skattemæssig avanceopgørelse for mellemperioden på 5.000 stk. Novo Nordisk B aktier til en værdi på 1.834.500 kr. Aktierne er overdraget som gave den 16. marts 2016 inden for mellemperioden.

Skattemæssig avanceopgørelse for mellemperioden på 25.000 kr. A-anparter og 109.000 kr. B-anparter i Ejendomsselskabet af 1. maj 1989 (Cvr. nr. 73 41 99 13) til en værdi på 9.039.000 kr. Anparterne er overdraget som gave den 21. marts 2016 uden skattemæssig succession inden for mellemperioden.”

Statsautoriseret revisor Jørgen Egstrand Andersen har ved e-mail af 5. april 2017 på vegne af boet besvaret SKATs henvendelse.

Revisoren har bl.a. anført:

”Jeg kan af vore opgørelse se, at på den først indsendte selvangivelse mangler avancerne på gaverne – Beklager det er en fejl fra vor side. De rettelser som skal foretages er således:

Rubrik 30 Fortjeneste/tab gave børsnoterede aktier:	
Selvangivet	5.697.820 kr.
Korrektion	<u>1.754.758 kr.</u>
I alt	7.452.578 kr.
Rubrik 31 Fortjeneste ved gave af unoterede aktier:	

Selvangivet	0 kr.
Korrektion	<u>8.984.060 kr.</u>
I alt	8.984.060 kr.

Jeg bemærker, at kunden inden hun afgik ved døden skulle have indbetalt de avanceskatter som hviler på ovennævnte overdragelse i forbindelse med at gaverne er givet”.

Det fremgår af et bilag til revisorens e-mail, at afdøde har solgt Novo-aktier for 5.697.820 kr. samt givet Novo-aktier i gave med en fortjeneste på 1.754.758 kr. Endvidere har afdøde givet aktier i Ejendomsselskabet af 1. maj 1889 ApS i gave svarende til en fortjeneste på 8.984.060 kr.

SKATs afgørelse

SKAT har ændret boets skattemæssige status fra at være fritaget for beskatning til at være ikke fritaget for beskatning.

Efter dødsboskiftelovens § 25, stk. 5, skal arvingerne indgive en opgørelse over boets aktiver og passiver pr. dødsdagen. Efter § 31 skal arvingerne udarbejde en boopgørelse over boets aktiver og passiver pr. skæringsdagen. I boopgørelsen skal medtages samtlige de aktiver og passiver, der har været inddraget under skiftet.

Efter kildeskattelovens § 59, stk. 1, kan den skattepligtige indbetale forskudsskat ud over, hvad der er indeholdt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst eller opkrævet ved skattebillet frem til og med den 1. juli i året efter indkomståret.

Bestemmelsen skal forstås således, at der i løbende år og frem til den 1. juli i året efter, kan foretages frivillig indbetaling.

Efter kildeskattelovens § 55 kan den skattepligtige modsat, hvis det må antages, at den allerede betalte foreløbige skat vil overstige slutskatten, anmode om, at det for meget betalte beløb tilbagebetales, hvis anmodning herom er fremsat inden udgangen af kalenderåret (§ 55 udbetaling).

Efter dødsboskattelovens § 89, stk. 2, forfalder mellempriode-skat eller dødsboskat til betaling den 1. i den anden kalendermåned efter udskrivningsdatoen (for skatteberegningen) med sidste rettidige betalingsdag den 20. i samme måned.

Efter dødsboskattelovens § 89, stk. 5, finder kildeskattelovens § 59 ikke anvendelse på mellempriode og dødsboskat. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 (LF 87) med følgende begrundelse ifølge de specielle bemærkninger:

”Det præciseres tillige, at reglen om frivillig indbetaling af restskat efter kildeskattelovens § 59 ikke skal finde anvendelse på dødsboer i forbindelse med mellempriode eller dødsboskatning.

Forslaget skal ses i lyset af, at mellempriode- og dødsboskat ikke på samme måde som personskatter har karakter af en samtidighedsskat.”

Begrundelse

Efter SKATs opfattelse skal de i levende live foretagne frivillige indbetalinger efter kildeskattelovens § 59 på i alt 6.308.742 kr. anses for et aktiv i boet, både pr. dødsdagen og på skæringsdagen i boopgørelsen.

Beløbet var måske nok tilsigtet af afdøde, at det skulle være med til at dække en del af den anslåede skat på de solgte værdipapirer, men det ændrer ikke ved den kendsgerning, at beløbet alene er et af afdøde anslået beløb, som afdøde positivt valgte frivilligt at indbetale til SKAT, men hun kunne lige så vel have indsat beløbet på en særlig konto i sin egen bank til senere betaling af skatten.

SKAT har ikke fremsendt noget krav om betaling af beløbet, og SKAT har kun "parkeret" beløbet, da man modtog det, på en særlig ventekonto uden noget retligt modkrav. Efter dødsfaldet er denne "ventekonto" en del af det kommende dødsbos foreløbige dødsboskat eller mellempriodeskat.

Civilretligt var afdøde inden dødsfaldet naturligvis ejer af beløbet på samme måde, som det vil være tilfældet med et depositum, beboerindskud eller lignende forudbetalinger.

Lovgiver har med dødsboskattelovens § 89, stk. 5, valgt, at kilde-skattelovens § 59 om frivillige indbetalinger ikke finder anvendelse på mellempériode- og dødsboskatter, idet som det er begrundet ved bestemmelsens indsættelse i § 89, at mellempériode- og dødsboskat ikke på samme måde som personskatter har karakter af en samtidighedsskat.

En frivillig indbetaling af skat foretaget *efter* dødsfaldet ville således være i strid med § 89, stk. 5, og beløbet ville blive tilbagesendt til dødsboet, hvis en sådan indbetaling blev foretaget.

Da nærværende frivillige indbetaling imidlertid er sket *før* dødsfaldet, har SKAT ikke tilbagebetalt beløbet, men alene ved dødsfaldet omkonteret dette til en "ventekonto", afventende dødsboets skattepligtsforhold. Hvis SKAT i stedet valgte at tilbagebetale beløbet til boet, vil beløbet utvivlsomt indgå i boets aktiver og derved få indflydelse på skattepligtsvurderingen.

Det frivilligt indbetalte beløb skal godskrives afdøde ved en mellempériode- og boskatteberegning som foreløbige skattebeløb, men dette fører ikke samtidig til, at beløbet ikke anses for en del af afdødes aktiver. Ingen andre end afdøde ejer dette beløb, hverken SKAT eller nogen anden. At beløbet midlertidigt er "deponeret" hos SKAT gør ikke, at afdøde ikke civilretligt er retmæssig ejer af beløbet.

Det frivilligt indbetalte beløb før dødsfaldet i alt 6.308.742 kr. skal, efter SKATs opfattelse, således anses for et aktiv i boet og derved tælle med i skattepligtsvurderingen efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Boet er derfor forpligtet til at indsende boselvangivelse for perioden 1. januar 2016 til skæringsdagen.

SKATs opgørelse af bobeholdningen, som danner grundlag for skattepligtsvurdering efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1:

Nettobeholdningen i den modtagne boopgørelse er opgjort til	4.871.700,82 kr.
Frivillige skatteindbetalinger foretaget den 15.3. og 22.3.2016 anses for et aktiv i boet og skal indgå i nettobeholdningen i forbindelse med vurdering af, om	<u>6.308.742,00 kr.</u>

boet er fritaget for beskatning	
Reguleret nettobobeholdning	11.180.442,82 kr.

Til brug for skattepligtsvurderingen efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, er det afdødes boslod, der finder anvendelse.

Afdødes boslod udgør halvdelen svarende til 5.590.221,41 kr.

Boets skæringsdato er den 31. marts 2017 (oplyst telefonisk af skifteretten den 6. april 2017), hvorfor det er den pristalsregulerede grænse for 2017 på 2.776.800 kr., der finder anvendelse.

SKAT har derfor på baggrund af ovennævnte anmodet boet om at udfylde en selvangivelse for bobeskatningsperioden fra 1. januar 2016 til boets skæringsdato den 31. marts 2017.

...

Landsskatterettens afgørelse

Det fremgår bl.a. af dødsboskattelovens § 6, stk. 1, at et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat af den i §§ 4 og 5 omhandlede indkomst, hvis boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen hver især ikke overstiger et grundbeløb på 2.595.100 kr. (2010-niveau).

Af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, fremgår bl.a., at ved anvendelse af reglerne i stk. 1 indgår følgende beløb hverken ved opgørelsen af boets aktiver eller dets nettoformue:

- 1) Mellempriodeskat opgjort efter §§ 14 og 15.
- 2) Dødsboskat opgjort efter §§ 30 og 30 a.
- 3) Beløb, der tilbagebetales efter § 31.
- 4) Passivposter efter boafgiftslovens § 13 a.

Boet er skattepligtigt, idet boets aktiver overstiger det i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, angivne beløb, der i 2017 (boet har skæringsdag den 31. marts 2017) udgør 2.776.800 kr. Der er herved lagt vægt på, at de af afdøde til SKAT betalte forskudsskatter skal indgå som et aktiv i boopgørelsen, idet skatterne på indbetalingstidspunktet endnu ikke var forfaldne. Det forhold, at SKAT den 11. august 2016 krævede afsluttende ansættelse kan ikke føre til et ændret resultat,

idet SKAT tog forbehold for, at boet ikke var skattefritaget. Heller ikke det forhold, at skat af fortjenesten af de omhandlede aktier reducerer boets nettoformue kan føre til et ændret resultat, idet boets aktiver overstiger beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor. ”

Det følger af SKATs beregning af 3. juli 2017, at boet skal betale 2.296.230 kr. i skat, hvis det er skattepligtigt.

Skatteministeriets advokat har i processkrifterne opfordret Boet efter A til at fremlægge bl.a. oplysninger om A's helbredstilstand i det seneste halve år forud for dødsfaldet.

I brev af 17. januar 2019 har Sygehus X afvist at give Boet efter A aktindsigt i A's sygejournal og oplysninger om indlæggelser 5 år forud for dødsfaldet, idet der ikke er hjemmel i sundhedsloven til at udlevere oplysningerne.

I brev af 25. januar 2019 har læge C henset til sin tavshedspligt afvist at udlevere helbredsoplysninger om A til Boet efter A.

Forklaringer

B har afgivet forklaring for landsretten.

B har forklaret, at han i 2004 afsluttede en HD i økonomistyring. Han arbejder som controller og beskæftiger sig ikke med skattespørgsmål.

Han havde samme bank som sin mor A, og de var løbende til møder sammen i banken. På et tidspunkt i 2015 var han til et møde i banken uden sin mor, hvor de talte om, at hun var syg. Banken oplyste ham om muligheden for at tale med en skatterådgiver, og der blev sat et møde op i slutningen af 2015. Rådgiveren oplyste ham om muligheden for at nedbringe morens formue, så boet blev skattefrit. Han måtte selv undersøge nærmere, hvordan dette kunne gøres. Han tog derfor kontakt til en bekendt, der var advokat i Bech Bruun. Advokaten udarbejdede et kort notat, som han ikke kunne bruge til noget. Der blev betalt 15.000 kr. plus moms for notatet.

Han tog i stedet kontakt til revisor Jørgen Andersen. Det skete i slutningen af februar eller starten af marts 2016. Revisoren sagde, at de var en god ide også at tale med en advokat. Han kontaktede derfor advokat Jørgen Andersen. Han drøftede herefter sagen med sin mor, som var indstillet på, at de i det omfang, det var muligt, skulle undgå at betale skat.

Han talte med revisoren og advokaten om, at formuen skulle nedbringes. Revisoren lavede beregningerne og sagde, at der var mulighed for gennem skatteoptimering at nedbringe udgifterne ved et skifte. Han fik opfattelsen af, at det var en normal fremgangsmåde, som der ikke var noget odiøst i. Hensigten med at afhænde aktierne og gaverne til ham var at bringe boet under grænsen for at være skattepligtigt. Han talte med revisoren om, at hans mor var syg. Han havde ikke indtryk af, at hendes død var nært forestående, men regnede med, at hun kunne leve 1, 2 eller måske 5 år endnu.

Fuldmagten af 4. februar 2016 blev udfærdiget af ham og moren i fællesskab, så han kunne handle på hendes vegne med henblik på at nedbringe skatten. Morens andelsbolig skulle også sælges, og da hun var dårligt gående, var det nemmere, at han stod for kontakten med ejendomsmægleren.

Han havde travlt på sit arbejde i december 2015 og januar 2016, og derfor blev det først i februar, de gik i gang. Det første salg af aktier skete den 10. marts 2016. Det var revisoren, der tog sig af det. Han fik ikke alle aktier i det ejendomsselskab, som hans forældre havde stiftet. Det var der ikke behov for, så hans mor beholdt 33 %. Hun skulle ikke bruge aktierne til noget. Det blev forklaret for ham, at hvis boet var under beløbsgrænsen, ville aktierne, som en del af boet, være skattefrie.

Hans mor fik i juni 2013 konstateret Parkinsons sygdom. Hun fik medicin for sygdommen og blev behandlet ambulat. Fra den 1. til den 13. november 2015 var hun indlagt på grund af en urinvejsinfektion, der havde gjort hende dehydreret. Hun blev udskrevet til aflastning på et plejehjem. Hun kunne gå med rollator og gik til genoptræning med henblik på at kunne komme hjem. I perioden fra den 2. til den 7. december 2015 blev hun på ny indlagt med en infektion og blev efterfølgende udskrevet til aflastning.

Moren kunne ikke længere klare sig selv, og han kunne ikke blive ved med at komme forbi hver dag for at hjælpe hende. Hun kom derfor på plejehjem den 11. februar 2016. Hun havde nogle udfald og så af og til syner, men var ellers klar nok og glædede sig til sin fødselsdag den 12. marts. De drøftede fortsat mulighederne for at nedbragt aktiverne. Han talte med revisoren om, hvordan det skulle gøres og orienterede moderen bagefter.

Den 22. marts 2016 ringede plejehjemmet til ham, da moren havde fået en ny infektion. Hun var meget afkræftet, og lægen mente, hun skulle indlægges. Hun sagde selv til lægen, at det ville hun ikke. Lægen sagde til ham, at hun ikke ville overleve. Det var første gang, han fik at vide, at hun snart ville dø. Moren var nu terminal patient. Det er hans opfattelse, at hvis hun var blevet indlagt, ville hun have fået drop, så hun kunne have levet et par dage længere.

Han mener ikke, at han talte med banken den 22. marts 2016. Han var hos sin mor om eftermiddagen. Det var tirsdag før påske, og han havde fri. Banken overførte de beløb, der fremgår af kontoudskriften af 31. marts 2016, men han husker ikke, hvornår han gav banken besked på at foretage overførslerne. Han kan ikke forestille sig, at det var efter, han var taget hen til plejehjemmet, hvor han og den øvrige familie var hos moren.

Procedure

Boet efter A har overordnet gjort gældende, at boet er skattefritaget, da boet var under grænsen for skattepligt efter dødsboskattelovens § 6. Det betalte beløb på 6.308.742 kr. var således ikke et aktiv i boet på dødsdagen, og boet havde heller ikke en fordring på beløbet, idet værdien af boets eventuelle fordring under alle omstændigheder havde en handelsværdi på 0 kr. på skæringsdagen den 26. marts 2017. Det følger endvidere af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at der skal ses bort fra eventuelle skattekrav ved opgørelse af beløbsgrænsen efter § 6, stk. 1.

Det følger af dødsboskiftelovens § 25, stk. 5, at en dødsbobehandling omfatter boets aktiver og passiver pr. dødsdagen, og disse aktiver og passiver skal ifølge dødsboskattelovens § 6, stk. 1, værdiansættes efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen.

Det er den civile/privatretnlige vurdering af en økonomisk disposition, der skal tillægges betydning i skattemæssig henseende, hvilket også er fastslået af Vestre Landsret i UfR 2017.742. Boet efter A havde ikke ejendomsret over beløbet på 6.308.742 kr., idet A på dødsdagen ikke havde ejendomsret over beløbet, som var indbetalt til SKAT til dækning af et skattekrav beregnet af hendes revisor. SKAT havde derfor – og har fortsat – ejendomsret over beløbet. Dette er en konsekvens af det forhold, at indeståendet på en konto tilhører kontoindehaveren, jf. blandt andet UfR 2004.977 H.

Det forhold, at skattekravet vedrørende de gennemførte dispositioner ikke var forfaldent, da pengene blev betalt, er ikke udtryk for, at A og senere hendes bo havde ejendomsret over eller på anden måde ret til beløbet på 6.308.742 kr.

A gennemførte i levende live en række civile/privatretnlige gyldige dispositioner, hvilke dispositioner medførte en reel formueforskydning mellem A og B. Det er disse dispositioner, herunder betaling af skat udløst af dispositionerne, der har medført, at der er tale om et skattefritaget bo. Der er derfor ikke tale om, at boet er gjort skattefritaget gennem frivillige indbetalinger af skat. Der er af samme grund en sådan realitet i de foretagne dispositioner, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte dispositionerne i medfør af en skatteretlig realitetsgrundsætning.

Selvom A på dødsdagen den 26. marts 2016 måtte have haft en fordring på tilbagebetaling af beløbet på 6.308.742 kr., er denne fordring i hvert fald bortfaldet den 11. august 2016, hvor SKAT krævede en afsluttende ansættelse for mellemprioden, jf. dødsboskattelovens § 13, stk. 3. Det skyldes, at kravet om en afsluttende skatteansættelse indebærer, at der skal ske en selvstændig skatteberegning for mellemprioden fra den 1. januar 2016 til den 26. marts 2016.

Som udgangspunkt skal der således ikke foretages en skatteberegning for mellemprioden, jf. dødsboskattelovens § 12, stk. 1. Da SKAT har krævet en afsluttende skatteansættelse efter dødsboskattelovens § 13, stk. 1, skal der dog ske en særskilt beregning af skatten for mellemprioden. Denne afsluttende skatteansættelse medfører et krav om betaling af 6.308.742 kr., hvorfor en eventuel fordring på tilbagebetaling af indbetalingen på 6.308.742 kr., vil have en handelsværdi/kursværdi på nul på skæringsdagen 26. marts 2017.

Det fremgår af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at der ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue ikke skal tages hensyn til eventuelle skattekrav. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 521 af 17. juni 2008. Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget pkt. 3.10.3 og de særlige bemærkninger til bestemmelsen, at formålet med dødsboskattelovens § 6, stk. 4, var at se bort fra alle skattekrav, uanset om et eventuelt beløb var i boets favør eller i SKATs favør. Dette skyldes, at en hensyntagen til eventuelle skattekrav ville kunne medføre vilkårlige resultater, idet en hensyntagen kunne medføre en ændring fra såvel skattefritaget bo til skattepligtigt bo som fra skattepligtigt bo til skattefritaget bo.

Landsskatterettens kendelse af 15. juni 2018 strider mod dødsboskattelovens § 6, stk. 4, med tilhørende lovbemærkninger, idet afgørelsen ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue tager hensyn til det forhold, at Boet efter A kunne have krav på tilbagebetaling af skat for mellemprioden. Som anført skal der netop ikke tages hensyn til dette ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue.

Landsskatterettens kendelse medfører i øvrigt den kæde, at Boet efter A oprindeligt var under beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, at Boet efter A – ved SKATs hensyntagen til beløbet på kr. 6.308.742 – kommer til at overstige beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, og at Boet efter A efter betaling af skat med i alt 8.623.873 kr. som angivet i skatteberegningen af 3. juli 2017 igen vil være under beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Som anført var det netop hensigten med dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at boets status som skattefritaget eller skattepligtigt ikke skulle ændres ud fra eventuelle

skattekrav og betaling/tilbagebetaling heraf. Dette svarer også til SKATs juridiske vejledning C.E.3.2.4.2, hvor det af punkt e) fremgår, at når afdøde har lavet frivillige indbetalinger af skat efter kildeskattelovens § 59, og de vedrører dødsåret, indgår sådanne skatter også som et foreløbigt indkomstskattebeløb for mellemprioroden.

Skatteministeriets anbringende om, at der er tale om en døds gave omfattet af arvelovens § 93, bestrides. Arvelovens § 93 fastslår, at der gælder formkrav vedrørende såkaldte døds gaver, idet døds gaver skal gives ved testamente. Det overordnede formål med arvelovens § 93 er at sikre, at der ikke umiddelbart før dødsfaldet sker en forrykning mellem arvingerne, uden at formkravene til et testamente er iagttaget. Der er således tale om en bestemmelse, der skal regulere forholdet mellem arvingerne i boet. Arvelovens § 93 har derimod ikke til formål at regulere retsstillingen over for skattemyndighederne. Østre Landsret har som konsekvens af dette fastslået, at skifteretterne ikke har hjemmel til på begæring af SKAT at vurdere, hvorvidt der foreligger en døds gave eller ej, jf. TFA 2016.352/2Ø. Arvelovens § 93 er derfor uden betydning for sagen.

Den af Skatteministeriet påberåbte praksis vedrørende beregning af boafgift er ligeledes uden betydning for sagen. Boet efter A har betalt gaveafgift af gaverne til B, hvorfor de omgængelseshensyn, der ligger til grund for den pågældende praksis vedrørende boafgift, ikke er relevante i nærværende sag.

Skatteministeriet har overordnet gjort gældende, at frivillige indbetalinger efter kildeskattelovens § 59 foretaget i mellemprioroden skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

På tidspunktet, hvor A betalte 6.308.742 kr. til SKAT, var der ikke noget skattekrav at indfri, idet skattekravet ikke var forfaldet endnu, da der var tale om en slutskat, jf. personskattelovens § 8 a, der efter kildeskattelovens § 42 udskrives efter kalenderårets udløb.

Beløbet henstod derfor hos SKAT, indtil der skulle foretages en skatteansættelse. Da A døde, inden skatten forfaldt, var der ikke nogen slutskat at modregne den frivillige indbetaling i, jf. kildeskattelovens § 60, stk. 1, litra e.

Hvis et bo er skattefritaget, vil forskudsskatten være endelig, jf. dødsboskattelovens § 12, stk. 1, medmindre der foretages afsluttende skatteansættelse efter dødsboskattelovens § 13, hvor der opgøres en mellempriorodeskat, jf. dødsboskattelovens § 14, stk. 1. Hvis et bo er skattepligtigt, opgøres afdødes og dødsboets skattepligtige indkomst samt afdødes og dødsboets aktieindkomst for bopeskatningsperioden under ét, jf. dødsboskattelovens § 19, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, 1. pkt., og der beregnes dødsboskat heraf, jf. dødsboskattelovens § 30,

stk. 1. En frivillig indbetaling vil derfor enten skulle tilbagebetales, fordi forskudsskatten er anset for endelig, jf. dødsboskattelovens § 12, stk. 1, eller gå til dækning af mellemperiode- eller dødsboskat. I begge tilfælde vil den frivillige indbetaling være et aktiv for boet.

Da mellemperiode- og dødsboskat ikke indgår i opgørelsen af boets aktiver og nettoformue ved afgørelsen af, om boet er skattepligtigt eller ej, jf. dødsboskattelovens § 6, stk. 4, nr. 1 og 2, skal en frivillig indbetaling medregnes fuldt ud som et aktiv og ikke reduceres helt eller delvist af forpligtelsen til at betale mellemperiode- eller dødsboskat. Anses den frivillige indbetaling ikke for et aktiv, vil det betyde, at mellemperiode- eller dødsboskat medregnes i boets aktiver og nettoformue, hvilket er i strid med dødsboskattelovens § 6, stk. 4, nr. 1, og 2.

Den omstændighed, at et frivilligt indbetalt beløb måtte medgå til dækning (betaling) af mellemperiode- eller dødsboskat i forbindelse med et opgør af boets skatter, giver ikke grundlag for at anse en frivillig indbetaling for en del af mellemperiode- eller dødsboskatten opgjort efter dødsboskattelovens §§ 14 og 15 henholdsvis 30 og 30 a. En sådan godskrivning i skatteberegningen af det frivilligt indbetalte beløb har ingen sammenhæng med, om det indbetalte beløb skal indgå som et aktiv ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue og dermed afgørelsen af, om boet er skattepligtigt efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Frivillige indbetalinger er ikke nævnt i §§ 15 og 30 a, som alene henviser til "de foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er erhvervet før dødsfaldet..." (§ 15, stk. 4 og 5), henholdsvis "Foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende indtjeningen i dødsåret, som er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er indtjent før dødsfaldet..." (§ 30 a, stk. 4).

Der indeholdes ikke skat ved afståelse af aktier, ligesom der heller ikke gælder nogen særskilt forfaldsdato for skatten ved aktieafståelse. Der kan i sagens natur heller ikke være et forfaldstidspunkt eller en indeholdelsespligt for frivillige indbetalinger.

Den retsstilling, boet plæderer for, svarer til, at der i § 6, stk. 4, havde været en selvstændig bestemmelse om, at frivillige betalinger heller ikke skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver og dets nettoformue, hvilket der ikke er. Tværtimod følger det udtrykkeligt af dødsboskattelovens § 89, stk. 5, 1. pkt., at kildeskattelovens § 59 ikke finder anvendelse på mellemperiode- og dødsboskat. Anses den frivillige indbetaling ikke for et aktiv i boet, vil det i realiteten indebære en anerkendelse af, at der kan foretages frivillige indbetalinger til dækning af mellemperiode- eller dødsboskat i strid med dødsboskattelovens § 89, stk. 5, 1. pkt.

En frivillig indbetaling skal dermed på samme måde som forudbetalinger, indskud og deposita anses for at være et aktiv i boet, jf. i den forbindelse også boets åbningsstatus udfærdiget på domstolenes standardblanket.

Det er ikke afgørende – som de ovennævnte eksempler også viser – om boet har en umiddelbar dispositionsadgang over aktivet (herunder et pengebeløb), men om boet har en ret til aktivet (herunder et pengebeløb). Uanset at boet har foretaget frivillige indbetalinger til SKAT, og at boet dermed ikke har en umiddelbar dispositionsret over de indbetalte midler, har boet en ret til midlerne. De frivilligt indbetalte beløb indgår i den samlede opgørelse af A's og dødsboets skatter, og beløbene kommer dermed – i kraft af boets ret til beløbene – boet til gode.

Det fremhæves i den forbindelse, at kravet på skatten for 2016, som boet mener, at de frivillige indbetalinger dækkede, hverken var stiftet eller forfaldent på tidspunktet for de frivillige indbetalinger, jf. herved UfR 1985.619 H. Boet har erkendt, at skattekravet ikke var forfaldent, og har ikke bestridt, at skattekravet ikke var stiftet.

Retserhvervsprincipper (eller rettelig pligtpådragelsesprincipper) vedrører ikke, hvornår skattekrav stiftes og forfalder, hvilket er det centrale i nærværende sammenhæng, men vedrører spørgsmålet om, hvornår indtægter henholdsvis udgifter skal periodiseres i skattemæssig sammenhæng.

Den omstændighed, at det fremgår af SKATs juridiske vejledning 2016-1, afsnit C.E.3.2.4.2 om hvilke skatter, der indgår som foreløbige indkomstskatter i mellemprioden, at frivillige indbetalinger efter kildeskattelovens § 59 indgår som et foreløbigt indkomstskattebeløb for mellemprioden, kan over for det før anførte ikke føre til, at de frivillige indbetalinger ikke skal medregnes ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue.

Det strider grundlæggende imod formålet med dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at det skulle være muligt at forvandle et skattepligtigt bo til et skattefritaget bo gennem frivillige indbetalinger og dermed spare dødsboskatten.

Det følger af Højesterets praksis, at der i skattemæssig henseende ses bort fra dispositioner, der helt eller overvejende har til formål at opnå skattemæssige fordele, som lovgiver ikke har tilsigtet, jf. UfR 2014.2742 H, UfR 2015.2277 H og UfR 2018.2166 H. Boet har anerkendt, at dispositionerne i ugerne op til A's død alene havde til formål at gøre boet skattefrit, og der skal derfor ses bort fra dispositionerne i skattemæssig henseende.

Boets synspunkt om, at Landsskatterettens afgørelse skulle medføre en tilstand i strid med baggrunden for ændringen af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, er ikke

korrekt. Det er alene, hvis man (efter Skatteministeriets opfattelse uberettiget) ser bort fra aktivet i form af det frivilligt indbetalte beløb til SKAT, at boet var under beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1. Desuden fører en betaling af skat med i alt 8.623.873 kr. som angivet i skatteberegningen af 3. juli 2017 fra boets side ikke til, at boet igen vil være under beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 4. Det følger netop af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, nr. 2, at dødsboskatten på de godt 8,6 mio. kr. ikke skal medregnes ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue.

Skatteministeriet har endvidere overordnet gjort gældende, at A har givet døds-gaver, og at døds-gaver efter arvelovens § 93 skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Det følger af fast praksis, at døds-gaver skal tillægges arvebeholdningen ved beregningen af boafgift, jf. f.eks. TFA 2008.446 V.

Det følger af boafgiftsloven § 4 og dødsboskifteloven § 6, stk. 1, at både boafgiften og boets status som skattepligtig eller skattefritaget afgøres på baggrund af boopgørelsen. Dødsboskiftelovens § 25 stk. 5, om boets åbningsstatus i privatskiftede boer, som boet har henvist til, er derimod ikke relevant.

Lige såvel som døds-gaver skal tillægges arvebeholdningen ved beregningen af boafgift, skal døds-gaver indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1. Både arvebeholdningen og boets aktiver og nettoformue opgøres på baggrund af boopgørelsen, som indeholder aktiver og passiver, og der er intet grundlag for at behandle de to forhold forskelligt; tværtimod taler alt for at behandle de to forhold ens.

I UfR 2017.738 lagde landsretten vægt på, at der – i modsætning til forholdene i nærværende sag – forelå en upåkæret afgørelse om, at gaverne ikke havde karakter af dødslejegaver, og der var tale om dispositioner, der medførte en reel formueforskydning og var forbundet med en reel risiko for gavegiver.

Under de foreliggende omstændigheder og navnlig dels, at de omtvistede dispositioner er foretaget så kort tid før A's død, dels at karakteren af dispositionerne havde sammenhæng med en forventning om snarlig død, påhviler det boet at bevise, at der ikke var grundlag for at antage, at A anså sin død for nært forestående. Denne bevisbyrde har boet – også henset til den manglende opfyldelse af Skatteministeriets opfordringer – ikke løftet.

Landsretten er ikke afskåret fra at forholde sig til, om der foreligger en døds-gave, jf. også UfR 2017.738. Desuden er synspunktet ikke alene støttet på arvelovens § 93, men på hensynene bag den pågældende praksis om, at værdien af

dødsgaver efter arvelovens § 93 skal tillægges arvebeholdningen ved beregningen af boafgift.

Det forhold, at der er betalt gaveafgift af gaverne til B, ændrer ikke ved, at (døds)gaverne alene er givet med henblik på at omgå beløbsgrænserne for boers skattefrihed.

Gaveafgiften og dødsboskatten er af forskellig karakter, og der kan ikke gøres op med dødsboskatten ved betaling af gaveafgift, jf. herved også TFA 2019.59/1. Gaveafgift påhviler gavemodtageren, jf. boafgiftsloven § 30, stk. 1, 2. pkt., mens dødsboskat påhviler dødsboet, jf. dødsboskattelovens § 88, stk. 1, 1. pkt.

Gaverne givet af A umiddelbart før hendes død skal efter deres karakter af døds(leje)gaver indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue, hvilket også af denne grund medfører, at boet er skattepligtigt.

Lovgrundlag

Bestemmelsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 4, fik sin nugældende ordlyd ved lov nr. 521 af 17. juni 2008, der trådte i kraft den 1. juli 2008. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslag nr. 159 af 28. marts 2008 vedrørende dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at der foreslås en række indholdsmæssige justeringer i det nye stk. 4, således at bestemmelsen kommer til at omfatte alle skattekrav hidrørende fra beskatning af dødsboet og afdøde i mellemprioriden. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.10, hvoraf følgende blandt andet fremgår:

"... *Eksempel 2:*

Af boopgørelsen fremgår:

Aktiver før skat	2.700.000 kr.
Restskat for mellemprioriden (pga. opsparet overskud)	<u>-300.000 kr.</u>
Aktiver efter skat	<u>2.400.000 kr.</u>
Nettoformue før afsat skat udgør	2.400.000 kr.
Restskat for mellemprioriden	<u>-300.000 kr.</u>
Samlet nettoformue	<u>2.100.000 kr.</u>

Grænsebeløb for, om boet er skattefritaget, er 2.509.900 kr. (2008) for såvel aktiverne som nettoformuen, jf. afsnit 3.1.4. ovenfor. Det vil bero på tilfældigheder, om boet vil være skattefritaget eller ikke. Ud fra nettoformuen vil boet efter den gældende § 6, stk. 5, være skattefritaget. Hvis skatteberegningen kommer boet i hænde før den valgte skæringsdag, kan boet selv bestemme, om restskatten skal betales før eller efter skæringsdagen. Ved betaling før skæringsdagen vil aktiverne være under grænsebeløbet, og boet er skattefritaget. Ved betaling efter skæringsdagen vil aktiverne være større end grænsebeløbet, da skyl-

dig skat vil være en del af gældsposterne. Boet vil derfor ikke være skattefritaget.

Skatteministeriet finder den nuværende retstilstand i de ovenfor beskrevne eksempler betænkelig. I ingen af eksemplerne yder lovtæksten i øjeblikket den fornødne vejledning om, hvad gældende ret er. Der kan ikke ud fra lovtæksten svares sikkert på spørgsmålet om, hvorvidt dødsboet er fritaget for beskatning eller ej.

Den fornødne klarhed kan skabes i de beskrevne situationer ved, at der indsættes en generel regel om, at skattekrav hidrørende fra dødsboet eller mellemperioden hverken indgår i opgørelsen af dødsboets aktivmasse eller dets nettoformue. Dette skal gælde, hvad enten der er tale om beløb i boets favør eller beløb i det offentliges favør.”

I SKATs Juridisk Vejledning fra 2016 anføres det under punkt C.E.3.2.4.2.1 under overskriften: Hvad er foreløbige indkomstskatter for mellemperioden?:

” ...

e) Beløb som den skattepligtige har indbetalt i henhold til KSL § 59

Når afdøde har lavet frivillige indbetalinger af skat efter KSL § 59, og de vedrører dødsåret, indgår sådanne skatter også som et foreløbigt indkomstskattebeløb for mellemperioden.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Dommerne Peter Buhl og Astrid Bøgh udtaler:

A solgte i måneden op til sin død den 26. marts 2016 aktier og gav B gaver i form af andre aktier, anparter og pengebeløb. Hun betalte endvidere gaveafgift samt som en frivillig indbetaling den aktieindkomstskat på 6.308.742 kr., der knyttede sig til afståelsen af aktierne.

Det fremgår af boopgørelsen af 24. januar 2017, at dødsboets aktiver og nettoformue på skæringsdagen ikke oversteg grundbeløbet i dødsboskattelovens § 6, stk. 1. Boet var, hvis denne opgørelse var korrekt, ikke skattepligtigt.

Skatteministeriet har i første række gjort gældende, at der skal ses bort fra den frivillige indbetaling af aktieindkomstskat 6.308.742 kr., således at dette beløb indgår som et aktiv i boet. Boet vil i givet fald være skattepligtigt.

Efter dødsboskattelovens § 6, stk. 4, skal mellempriodeskat ikke indgå ved opgørelsen af boets aktiver eller dets nettoformue. Mellempriodeskat er den skat, som A havde krav på eller skulle have betalt for perioden fra 1. januar 2016 indtil dødsdagen den 26. marts 2016. Efter dødsboskattelovens § 15, stk. 4, opgøres mellempriodeskatten som et nettobeløb, hvor der på den ene side skal tages hensyn til bl.a. aktieindkomstskatten på 6.308.742 kr. og på den anden side de "foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er erhvervet før dødsfaldet, jf. § 16, stk. 2."

Kravet på aktieindkomstskat kan således ikke fratrækkes boets aktiver eller dets nettoformue. Spørgsmålet er, om der skal ses bort fra den frivillige betaling af skatten før dødsfaldet, således at beløbet på 6.308.742 kr. skal tillægges boets aktiver eller dets nettoformue.

A har efter kildeskattelovens § 59 frivilligt indbetalt forskudsskat, der kunne anvendes til betaling af bl.a. aktieindkomstskat. Det fremgår af SKATs juridiske vejledning 2016-1, afsnit C.E.3.2.4.2.1, punkt e), at sådanne frivillige indbetalinger indgår som et foreløbigt indkomstskattebeløb for mellemprioden. På den baggrund, og da en sådan forståelse ikke findes at være i strid med hverken dødsboskattelovens § 89, stk. 5, eller forarbejderne til dødsboskattelovens § 6, stk. 4, finder vi – i hvert fald i et tilfælde som det foreliggende, hvor A's frivillige indbetaling ikke overstiger aktieindkomstskatten – at den frivillige indbetaling må betragtes som et af de foreløbige indkomstskattebeløb, der skal indgå i beregningen af mellemskatten. Det kan ikke føre til et andet resultat, at formålet med overdragelsen af aktierne og betalingen af aktieindkomstskatten var at reducere A's formue, således at hendes bo ikke ville blive skattepligtigt.

Der er derfor ikke grundlag for at lade betalingen på 6.308.742 kr. indgå som et aktiv ved vurderingen af boets skattemæssige status efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Skatteministeriet har i anden række gjort gældende, at A har givet døds-gaver, og at døds-gaver efter arvelovens § 93 skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, på samme måde som ved opgørelsen af arvebeholdningen ved beregningen af boafgift.

Det følger af arvelovens § 93, stk. 1, nr. 2, at reglerne om testamente finder anvendelse på gaver, der gives i giverens levende live, men som er givet kort før giverens død på et tidspunkt, hvor døden anses for nært forestående, og giveren er klar over dette.

Selv om gaveoverdragelserne måtte være omfattet af arvelovens § 93, stk. 1, nr. 2, således at de skulle have været sket i testamentsform, kan SKAT kan ikke gøre indsigelse herimod, jf. arvelovens § 79. Da der endvidere er betalt gaveafgift af overdragelserne, kan heller ikke dette forhold føre til, at der ses bort fra overdragelserne ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Vi stemmer derfor for at tage Boet efter A's påstand til følge.

Dommer Anja Hedegaard Nielsen udtaler:

Skat af aktieindkomst, der overstiger et grundbeløb på 48.300 kr. (2010-niveau), indgår i slutskatten, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 1. Aktieindkomstskat udskrives derfor først efter kalenderårets udløb, jf. kildeskattelovens § 42.

A har derfor ved indbetaling af den beregnede aktieindkomstskat kort før sin død forudbetalt en skat, som ikke var forfalden på indbetalingstidspunktet.

Den indbetalte skat på 6.308.742 kr. hidrører fra mellemprioroden, som løber fra udløbet af afdødes seneste indkomstår forud for dødsfaldet til og med dødsdagen, jf. dødsboskattelovens § 96, stk. 3, 1. pkt. Når et bo er skattepligtigt, skal der i medfør af dødsboskattelovens § 19, stk. 2, betales dødsboskat af afdødes indkomst i mellemprioroden og af boets samlede indkomst. Efter § 19, stk. 3, opgøres afdødes og dødsboets aktieindkomst under et for bobeskatningsperioden.

Det fremgår af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, nr. 1, at mellempriorodeskat efter §§ 14-15 og dødsboskat opgjort efter §§ 30 og 30 a, herunder skat af aktieindkomst, hverken skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver eller nettoformue.

Det følger af de foran gengivne forarbejder til dødsboskattelovens § 6, stk. 4, bl.a., at formålet med bestemmelsen var at hindre, at det skulle bero på tilfældigheder, om boet var skattepligtigt, ligesom man vil undgå, at boet selv kan bestemme, om en restskat skal betales før eller efter skæringsdagen. En betaling før skæringsdagen kan føre til, at aktiverne vil være under grænsebeløbet, og boet er skattefritaget, da skyldig skat vil være en af gældsposterne.

Jeg finder på den baggrund, at det følger af dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at den forudbetalte uforfaldne aktieindkomstskat, der er betalt før skæringsdagen, og som hidrører fra mellemprioroden, skal indgå som et aktiv i boet, der herefter kommer over beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, hvorfor boet er skattepligtigt.

SKATs brev af 11. august 2016 kan ikke føre til et andet resultat, idet det fremgår af brevet, at SKAT først tager stilling til værdien af boets aktiver og gæld, når boopgørelsen (opgørelsen over formuen, når boet slutter) er gennemgået.

Jeg stemmer derfor for at frifinde Skatteministeriet.

Der afsiges dom efter stemmeflertallet.

Sagsomkostninger:

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal Skatteministeriet betale sagsomkostninger til Boet efter A med * 154.000 kr., hvoraf ** 4.000 kr. er til dækning af retsafgift, og 150.000 kr. er udgifter til advokatbistand. Beløbet til advokatbistand er inkl. moms, da dødsboet ikke er momsregistreret.

Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi, dens omfang og karakter.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet skal anerkende, at Boet efter A er fritaget for beskatning i medfør af dødsboskattelovens § 6.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale *** 154.000 kr. til Boet efter A. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Astrid Bøgh

Peter Buhl

Anja Hedegaard Nielsen
(kst.)

*Berigtiget ved retsbog af 4. februar 2020 (oprindelig tekst: "Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal Skatteministeriet betale sagsomkostninger til Boet efter A med 205.400 kr.,")

**Berigtiget ved retsbog af 4. februar 2020 (oprindelig tekst: "hvoraf 55.400 kr. er til dækning af retsafgift, og 150.000 kr. er udgifter til advokatbistand.").

***Berigtiget ved retsbog af 4. februar 2020 (oprindelig tekst: "I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 205.400 kr. til Boet efter A...").

Publiceret til portalen D 06-02-2020 kl. 07:57

Modtagere: Sagsøgte Skatteministeriet (afsluttet), Advokat (H) Bjarne
Dalsgaard Aarup, Advokat (H) Mattias Chor, Advokat (H) Steffen Sværke