



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 26. januar 2021

Sag BS-6939/2020-HJR
(1. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

Boet efter A
(advokat Bjarne Aarup)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 10. afdeling den 17. januar 2020 (BS-48931/2018-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Vibeke Rønne, Hanne Schmidt, Jens Kruse Mikkelsen og Lars Apostoli.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om, at indstævnte, boet efter A, skal anerkende, at boet ikke er skattefritaget efter dødsboskattelovens § 6, og at boet skal betale 154.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 13. februar 2020.

Boet efter A har påstået stadfæstelse og frifindelse for Skatteministeriets selvstændige påstand om betaling af 154.000 kr.

Betalingspåstanden vedrører tilbagebetaling af betalte sagsomkostninger for landsretten forrentet fra ankestævningens indlevering.

Supplerende sagsfremstilling

Der er i henhold til editionskendelse af 24. november 2020 for Højesteret fremlagt patientjournaler fra As praktiserende læge for perioden fra den 1. november 2015 til den 26. marts 2016 og helbredsoplysninger i borgerjournalen fra As plejehjem for perioden fra den 11. februar til den 26. marts 2016.

Forklaringer

B har supplerende forklaret bl.a., at første gang, han drøftede spørgsmålet om at nedbringe morens formue med sin mor, var i slutningen af 2015. Anledningen var, at han havde været i banken på begge vegne, og bankrådgiveren havde ved mødet nævnt, at det var muligt at nedbringe As formue, så et dødsbo på et senere tidspunkt ikke ville være skattepligtigt. Det var banken, der foreslog at undersøge mulighederne.

Han drøftede sin mors helbred til mødet med banken, da det kom naturligt op. Alle aktiverne var i hendes navn, og de deltog normalt begge i møder med banken 3-4 gange om året. Hvis hans mors helbred havde været lige så godt som et år tidligere, havde hun deltaget i mødet. Han forklarede derfor over for banken, hvorfor hun ikke var med. De drøftede ikke, at hans mors død skulle være nært forestående.

Han drøftede spørgsmålet om at nedbringe formuen med sin mor, når han var på besøg hos hende i løbet af februar og marts 2016. På et tidspunkt før marts 2016 havde han også drøftet spørgsmålet med en skattespecialist fra Danske Bank. Han talte også med sin mor om det i den anledning. Det var ikke hovedindholdet af deres samtaler, da de hellere ville tale om personlige emner. Det var ikke et emne, der fyldte meget, men de talte om det løbende, når han havde talt med banken, advokaten eller været hos revisoren. De drøftede, at nedbringelse af formuen var det logiske at gøre. Da han var enearving, var det ikke et spørgsmål om at snyde andre arvinger. Det gav mening at forsøge at undgå, at boet blev skattepligtigt. Han fortalte sin mor om det, da det blev sat i gang, men det fyldte ikke meget i deres samtaler. Han fortalte ikke detaljeret om, hvad der blev solgt og overført.

I 2015-2016 besøgte han i perioder sin mor dagligt. Efter hun kom på plejehjem, var det ca. 5-6 gange om ugen. Inden da havde han besøgt hende 6-7 gange om ugen.

Den 4. februar 2016 fik han en generalfuldmagt med mulighed for at råde over sin mors formue. Generalfuldmagten blev udarbejdet af ham sammen med hans mor ud fra en skabelon, som han havde fundet på internettet. Der var ikke advokat eller revisor inde over. Fuldmagten blev lavet, fordi han skulle have

solgt sin mors andelsbolig, og fordi hun blev svagere. Fuldmagten var beregnet til et møde i banken og til, at han i det hele taget kunne råde på sin mors vegne.

Han tog kontakt til advokatfirmaet Bech Bruun i februar 2016. Han havde en bekendt hos Bech Bruun, som udarbejdede et notat, som han blev forvirret over. Han kontaktede en advokat, fordi han troede, at det var advokatarbejde. Han kendte bl.a. til, at advokatfirmaet Tommy V. Christiansen beskæftigede sig med området. Efterfølgende tog han i stedet fat i en revisor. Bech Bruun var ikke involveret efter udarbejdelsen af notatet. Han kontaktede revisoren umiddelbart efter, at han kom tilbage fra en uges skiferie ca. den 20.-27. februar 2016. Hvis han kom tilbage i weekenden, var det måske om mandagen.

Han tog kontakt til en advokat 1-2 dage efter, at han havde været i kontakt med revisoren. Revisoren havde rådgivet ham til at kontakte en advokat, men ikke til at det skulle være hurtigt.

Han havde kontakt til revisor Jørn Andersen og advokat Bjarne Aarup. Revisoren lavede beregninger over bl.a. skatteindbetalinger. Advokaten udarbejdede bl.a. dokumentation til brug for skattemyndighederne. Hans opgave var at stå for kontakt til banken og at foretage indbetalingerne til SKAT.

Han modtog hovedsageligt mundtlig rådgivning på Jørn Andersens kontor. Det er muligt, at skatteberegningerne blev lavet på skrift. Han har, så vidt han ved, ikke dokumentation på rådgivningen. Han forstod overordnet, hvad det gik ud på. Aktiverne skulle overføres og nogle gange udløste det skat, f.eks. skat af værdistigning på aktier. Det var muligt at vente med at betale skatten, men han indbetalte alle penge til SKAT løbende. Han kan ikke huske at have fået særlig rådgivning om, hvornår skatten skulle indbetales. Det var ikke på hans initiativ, at skatten skulle betales løbende, og han har ikke en forklaring på, hvorfor der skulle betales skat med det samme. Han forestillede sig, at det var revisorens tanke, at skatten skulle overføres med det samme.

Han ved ikke, om det blev overvejet at nedbringe boet til under den skattepligtige grænse uden indbetalingerne til skat. Hans mor skulle alligevel ikke bruge pengene, og ved efterfølgende overvejelser kunne han godt se det fornuftige i at indbetale skatten med det samme, da man derved minimerede risikoen ved at have pengene stående og undgik det praktiske med at skulle flytte dem rundt. Handlerne forbundet med at nedbringe hans mors formue skete over en periode på 14 dage fra den 8. marts og til den sidste betaling fandt sted den 22. marts 2016. Det var ikke et forløb, hvor de havde travlt. Han havde hørt om muligheden for at nedbringe formuen tre måneder tidligere, men havde haft travlt på arbejde i december og januar, da han arbejder med økonomi. Han talte med en bekendt hos Bech Bruun i februar og var på skiferie. Først derefter tog

han fat i en revisor. Hans mor blev dårligere, men han havde ikke overvejet, at hun var tæt på at dø.

Det var ham, der oplyste banken om, at den skulle overføre den frivillige betaling af skat på 3.980.000 kr. Først den 23. marts 2016, da lægen oplyste, at hans mor ville dø, hvis hun ikke blev indlagt, blev han opmærksom på, at hun var tæt på at dø. I sin forklaring for landsretten oplyste han, at han fik beskeden fra lægen den 22. marts, men det var et gæt. I dokumenter fremlagt for Højesteret kan han se, at han var i kontakt med banken den 22. marts, og han kan ikke få det til at passe, at han skulle have været i kontakt med banken efter, at han fik beskeden fra lægen. Det var først den 23. marts, at han fik beskeden fra lægen, og hans mor besluttede, at hun ikke ville indlægges, hvilket også fremgår af dokumenter fremlagt for Højesteret. Der vidste han, at nu skulle hun dø snart. Han kontaktede ikke banken efter, at han fik besked fra lægen.

I 1997 døde hans far, og familien blev kaldt på sygehuset flere gange for at sige farvel, før det faktisk skete. Med den erfaring havde han været af den overbevisning, at hans mor lige så godt kunne leve et halvt år, 1 år eller 2 år mere.

Hans mor var syg med Parkinsons uden rystelser, men hvor hun blev stiv i kroppen. Hun trippede, når hun gik, og hendes hoved hang, så hun gik med halskrave. Hun blev fysisk meget svagere, særligt i forbindelse med infektioner, hvor hendes helbreds niveau faldt ved hver infektion. Hun talte lavt og havde ikke et normalt stemmeleje.

Hun forstod, hvad der blev sagt, og kunne kommunikere, f.eks. ved at stille spørgsmål, der var relevante for en samtale. Hun havde udfald, hvor hun hallucinerede, men ellers var hun klar. Hun vidste godt, når hun havde hallucinationer, og hun påtalte dem over for ham, mens de stod på. Hun havde ikke andre udfald, hvor hun ikke kunne huske eller ikke kunne forstå.

Af journaloplysninger fremlagt for Højesteret kan han se, at hans mor var indlagt i efteråret 2015 med et brækket kraveben. Hun gik trippende og må være faldet. Det havde han glemt, indtil han så journalerne, men han kan godt huske, at han havde været med på skadestuen, og at hun havde gået med slynge i en periode.

Allerede i slutningen af 2015 var hans mor alvorligt syg, men det var ikke hans opfattelse, at hun ikke havde langt igen. Hans mor var hæmmet af sygdommen og kunne ikke gå, da hun var meget svag. Hun var indskrænket i at gøre de ting, som hun godt kunne lide og plejede at gøre, f.eks. gå og cykle. Han og hans mor var enige om, at Parkinsons ikke var noget, man dør af, men noget, man dør med. Hans mormor havde også haft Parkinsons, og det havde været et

mere langstrakt forløb. Hans mors søster har Parkinsons nu, og det er også et anderledes forløb. Han var på daværende tidspunkt af den opfattelse, at hans mor kunne leve 1, 2 eller 5 år længere. Det var umuligt at sige, men hun virkede ikke tæt på at dø.

Hans mors helbredstilstand var i øvrigt ok, men hun var lidt af en hypokonder. Hun troede, at hun fejlede mange ting og gik ofte til lægen. Men der var aldrig noget.

Hun vejede ikke meget. Hun var tynd og spiste kun lidt. Hun havde altid været meget tynd. Han vidste ikke, hvordan hendes spiselyst var, eller hvad hendes vægt var i slutningen af 2015.

Over jul og nytår var hans mor stadig ok, men svag. Han hentede og bragte hende, men der var ingen udvikling i hendes helbred over julen. Hans mor var tidligere vegetar, men spiste igen kød. Hun spiste kun lette måltider og ellers slik og søde sager. Hun gik ikke op i at lave mad selv. Han havde ikke tænkt over, at hun spiste mindre i forbindelse med julen.

Hans mor var i aflastning på et plejehjem i december og januar. Hendes helbredstilstand var stabil, når der ikke var infektioner. Han var ude at træne med rollator sammen med hende, og hun ville gerne tilbage i egen bolig. Han havde ikke tænkt over, om der var problemer med at spise og drikke eller med vægttab i den periode. Hun fik infektioner og så gik det ned ad bakke, også fysisk. Han ved ikke, om hun tabte sig i perioden på aflastning. Det var ikke noget, han var blevet orienteret om.

Hans mor blev overført til plejehjemmet Z i februar 2016. Hun blev mere og mere svag. Hun mistede appetitten og ville kun have chokolade og søde sager. Hun havde et helt skab med søde sager og havde fri adgang til dem. Z ville gerne have, at hun spiste sundere, men han var ikke til stede ved måltiderne.

Han gik ud fra, at hun havde adgang til slik og søde sager i samme omfang som hjemme.

Spurgt til notat af 11. februar 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet forklarede han, at han mødte frem til mødet sammen med sin mor. Han var realistisk omkring hendes situation i den forstand, at han vidste, at hun ikke kunne bo i sit eget hjem, og at han ikke kunne tage ansvar for hendes spisning. Han tænkte ikke, at hun var døende. Han tog på skiferie slutningen af februar, hvilket han ikke ville have gjort, hvis han troede, at hendes død var nært forestående.

Spurgt til notat af 23. februar 2016 fra overlæge ... og notat af 22. februar 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet, hvor det fremgår, at hans mor havde haft et stort vægttab og ikke havde appetit, forklarede han, at han ikke havde tænkt over, at hun tabte sig på aflastning. Han bemærkede det efter, hun kom på Z.

Det er urealistisk, at han ikke skulle have bemærket det. Det var synligt, at hun gik meget ned i vægt, men han havde altid syntes, at hun var for tynd og sagt det til hende. Han talte med hende om, at hun skulle spise mere. Han vidste, at hun var syg, men det var hans indstilling, at det skulle de nok få styr på på Z.

Spurgt til notat af 22. februar 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet om, hvorvidt plejehjemmet kunne hjælpe hende i den krise, hun var i, forklarede han, at han ikke opfattede hende som i krise, og at han ikke tror, at hun selv opfattede sig som i krise. Ingen havde nævnt, at hans mor var tæt på at dø før den 23. marts 2016. Hun blev syg og svækket og tabte vægt, men han kunne ikke vurdere hendes helbredstilstand.

Spurgt til notater af 29. februar 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet om fravalg af mad, forklarede han, at han ikke vidste, om hun valgte mad fra. Hun havde ikke appetit. Han havde højst sandsynligt en samtale med ... om hans mors fremtid og ønsker, som nævnt i notatet, men han husker ikke, hvad samtalen gik ud på. Han ved ikke, hvorfor samtalen skulle ske hurtigst muligt. Det var 14 dage efter hans mors indflytning, så han forestillede sig, at det var en indflytningssamtale. Han opfattede ikke sin mors død som nært forestående.

Der var ikke nogen, der fortalte ham eller hans mor, at det var lige oppe over. Hans mor havde et urealistisk forhold til, hvor frisk hun var. I starten af marts håbede hun stadig på at komme hjem, hvilket var højst usandsynligt, da hun var så svækket. Det er muligt, at han også havde et urealistisk forhold til, hvor frisk hans mor var. Han havde håbet, at hun ville leve længere. Han havde ikke drøftet med personalet, om det var tid til god og kærlig pleje, eller at manglende mad og væske kunne blive livstruende.

I slutningen af februar var hans mor på sygehuset, fordi hun havde slået hånden. Han ikke var med, idet han var på skiferie.

Spurgt til notat af 11. marts 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet vedrørende samtale om værdig livsafslutning, forklarede han, at han fik udleveret noget materiale, men at døden ikke havde været et tabu mellem hans mor og ham efter hans fars død ti år tidligere. De havde derfor lang tid før talt om, hvordan det skulle foregå. Han kan ikke huske, at han talte med sin mor i situationen.

Det var deres overbevisning, at det var bedre at tale om det, mens man var rask, så man vidste, hvad der skulle ske. Han mener ikke, at det blev forklaret som gengivet i journalnotatet. Han husker ikke, at ordet "terminal" blev brugt. Det var en samtale om mulighederne, når hans mor skulle dø, ikke en samtale om, at døden var nært forestående. Det var blot ting, der skulle på plads.

Spurgt til notat af 11. marts 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet vedrørende indflytningssamtale, forklarede han, at han ikke ved, hvorfor det ikke skulle italesættes over for hans mor, at hun ikke skulle have sonde. Det blev ikke drøftet den 11. marts 2016, og han havde ikke været inde over beslutningen.

Hans mor var fysisk svag og afkræftet på dette tidspunkt. Hun talte meget svagt og ikke så meget, men stillede spørgsmål om, hvordan han havde det, og de havde helt sikkert også talt om hendes fødselsdag. Hans mor fyldte 70 år den ... marts 2016, hvilket blev fejret på plejehjemmet med kage og gæster i løbet af dagen. Der var både veninder og familie på besøg. Fødselsdagen var så sædvanlig, som det kunne være på et plejehjem. Hvis hans mor havde været frisk, havde de helt sikkert holdt det på en restaurant, men det var hun ikke frisk nok til. Der var ikke begrænsninger for, hvor mange der måtte komme på besøg.

Spurgt til notat af 21. marts 2016 i borgerjournalen fra plejehjemmet om besked til læge C om bl.a. yderligere vægttab, forklarede han, at han kunne se, at hun tabte sig. Han kan ikke huske, at han har talt med personalet om, at det var livstruende. Han ville kunne huske det, hvis han havde fået det at vide. Hans mors helbred gik altid ned ad bakke ved infektion, hvilket muligvis også var tilfældet her. Han syntes, at det var synd for hende, og han håbede, at hun ville få det bedre, spise igen og tage på. Noget tyder på, at hun selv ønskede at dø, da hun fravalgte indlæggelse den 23. marts 2016, men hun havde ikke tidligere givet udtryk for, at hun ønskede at dø. Hun lavede op ved besøg.

Bare en måneds tid tidligere talte hun om, at hun ville købe en ny sofa. Han tror ikke, at hans mor så døden som nært forestående. Hun ville muligvis ikke have nævnt sine tanker om døden for ham, hvis hun ville skåne ham, men tidligere havde de talt naturligt om døden.

Han har ikke en søster, selv om det i journalnotat fra lægen den 23. marts 2016 var noteret, at As søn og datter var til stede. Det var kun ham, der var til stede. Lægen fortalte om betydningen af manglende indlæggelse, så han ringede til sin mors søster for at tale om det. Hans mor vågnede derefter og gav udtryk for, at hun ikke ville indlægges. Plejehjemmet kontaktede ham over middagstid. Han kan ikke huske præcist hvornår, men han mener, at han ankom efter, at de havde ringet til lægen, men før lægen kom frem.

Y-vej 5 var en grund, som han overtog fra sin mor. Han har siden bygget på grunden og bor der i dag. Spurgt til tinglysningen af skøde til Y-vej 5, forklarede han, at han ikke ved om tinglysning to dage efter købsaftale var hurtigt, men at overførslen var en del af at bringe hans mors formue under den skattepligtige grænse. Han havde talt med sin mor tidligere om overdragelse af grunden. Han fik lavet udkast til tegninger allerede i 2015 med henblik på at bygge på et senere tidspunkt. Han kom tættere på at skulle bygge, så det gav mening at overføre grunden, men det var ikke den eneste årsag. Der skulle overføres aktiver. Om det var grunden eller noget andet var ikke vigtigt. Huset på grunden blev opført i 2017-2018. Aftalen om opførelse af huset blev formentligt indgået i 2017, men der var en masse ting, der skulle på plads inden. Tidligere havde de drøftet, at hans mor lige så godt kunne eje grunden og betale grundskyld. I forbindelse med overførslerne i marts 2016 var der blevet overført aktiver til ham, som gjorde det lettere for ham at afholde udgifterne på grunden. Alt var blevet sat i gang i marts, grunden var bare en del af aktiverne, som skulle overføres. Alt kunne i princippet have ventet, men der blev sat gang i processen i starten af marts. Fra processen blev sat i gang, var der ikke nogen grund til at strække det over længere tid.

Retsgrundlag

Dødsboskattelovens § 6, stk. 1 og 4, har følgende ordlyd:

”§ 6. Et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat af den i §§ 4 og 5 omhandlede indkomst, herunder skat af aktieindkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 a og skat af CFC-indkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 b, hvis boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, dog ikke en tillægsopgørelse, hver især ikke overstiger et grundbeløb på 2.595.100 kr. (2010-niveau). Indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 tilbagebetales dog ikke til boet.

...

Stk. 4. Ved anvendelsen af reglerne i stk. 1, 2 og 3 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.”

Bestemmelsen i § 6, stk. 4, fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 521 af 17. juni 2008. I de almindelige bemærkninger til lovforslaget hedder det bl.a. (Folketingstidende 2007-08, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 159, s. 5497-5498):

”3.10.3. Skatteministeriets overvejelser

Skatteministeriet har ved en gennemgang af regelkomplekset konstateret, at dødsboskattelovens § 6, stk. 5, som indsat ved lov nr. 166 af 24. marts 1999, kun delvis har løst problemerne omkring ring-situationer, hvor et skattekrav fra boperiode eller mellemperiode får boet til at skifte skattemæssig status i en uendelig kæde. Nedenfor gennemgås to eksempler på tilsvarende situationer, hvor en videreførelse af det gældende § 6, stk. 5, ikke ville have nogen effekt:

Eksempel 1:

Af boopgørelsen fremgår:

Aktiver før skat	2.500.000 kr.
Tilgodehavende tilbagebetaling af forskudsskat større end boskat	25.000 kr.
Aktiver efter skat	2.525.000 kr.
Nettoformue før afsat skat udgør	1.830.000 kr.
Tilgodehavende tilbagebetaling af forskudsskat større end boskat	25.000 kr.
Samlet nettoformue	1.855.000 kr.

Grænsebeløb for, om boet er skattefritaget, er foreslået til 2.509.900 kr. (2008) for såvel aktiverne som nettoformuen, jf. afsnit 3.1.4. ovenfor.

Før skatteberegning vil både boets aktiver og dets nettoformue være under grænsebeløbene, og boet vil være skattefritaget. Skal tilbagebetalingsbeløbet indgå, er grænsebeløbet vedrørende aktiverne overskredet, og boet er ikke mere skattefritaget - i kraft af det tilbagebetalte skattebeløb.

I eksemplet kan tilbagebetalingen i stedet for skyldes reglen i § 31 om tilbagebetaling af 30 pct. af negativ skattepligtig indkomst i et ikke skattefritaget bo. Har boet selv beregnet beløbet og medtaget det som tilgodehavende i boopgørelsen, er grænsebeløbene overskredet. Igen skyldes overskridelsen tilbagebetalingsbeløbet, som kun et ikke skattefritaget bo kan tilkomme. Der er ingen tilsvarende regel for et skattefritaget bo.

Eksempel 2:

Af boopgørelsen fremgår:

Aktiver før skat	2.700.000 kr.
------------------	---------------

Restskat for mellemprioden (pga. opsparet overskud)	-300.000 kr.
Aktiver efter skat	2.400.000 kr.
Nettoformue før afsat skat udgør	2.400.000 kr.
Restskat for mellemprioden	-300.000 kr.
Samlet nettoformue	2.100.000 kr.

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 skyldig 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 mellemprioden 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."

Dødsboskattelovens § 15, stk. 1, 2 og 4, har følgende ordlyd:

"§ 15. Der opgøres et beløb, der udgør summen af mellempriodeskatten som opgjort efter § 14 samt eventuel overført restskat m.v. efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og § 61 A.

Stk. 2. Afdødes negative skat efter personskattelovens § 8 a, stk. 5, der ikke har kunnet modregnes i afdødes slutskat m.v. for årene forud for dødsåret, fremføres til modregning i mellempriodeskatten m.v. efter stk. 1, i det omfang beløbet kan rummes i mellempriodeskatten m.v. Et eventuelt overskydende beløb udbetales ikke.

[...]

Stk. 4. Hvis forskellen mellem det efter stk. 1 og 2 opgjorte beløb og de foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er erhvervet før dødsfaldet, jf. § 16, stk. 2, udgør et grundbeløb på 32.700 kr. (2010-niveau) eller derover, skal dødsboet betale det beløb, hvormed forskellen overstiger grundbeløbet. Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, skal det manglende skattebeløb fordeles mellem summen af den skattepligtige indkomst og aktieindkomsten i mellemprioden, der kan henføres til hvert af de to boer. Har det ene bo negativ sum af skattepligtig indkomst og aktieindkomst i mellemprioden, ansættes beløbet ved fordelingen mellem de to boer til 0 kr. Hvis afdøde anvendte et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår), finder § 12, stk. 2, anvendelse ved opgørelsen af de foreløbige indkomstskattebeløb, jf. § 16, stk. 2.”

Bestemmelsen blev oprindeligt affattet ved lov nr. 1221 af 27. november 1996. I de specielle bemærkninger til lovforslagets § 15 hedder det bl.a. (Folketingstidende 1996-97, tillæg A, lovforslag nr. L 90, s. 2260):

”Til § 15

Det foreslås, at det ikke er enhver afvigelse mellem den beregnede mellempriodeskat og de foreløbige skatter, der skal udløse henholdsvis efterbeskatning og udbetaling af for meget betalt skat. Det foreslås således, at dødsboet kun skal indbetale manglende skattebeløb, hvis beløbet overstiger et grundbeløb på 13.000 kr., og at boet kun skal have for meget betalt skat tilbage, hvis beløbet overstiger et grundbeløb på 1.500 kr.

...

Bestemmelsen kræver en sammenligning mellem beregnet og foreløbigt betalt skat. I stk. 1 angives det, hvordan man når frem til den beregnede skat, mens den foreløbige skat optræder i stk. 2 og 3.

Henvisningen til forslaget § 16 skal sikre, at der ikke i de foreløbige indkomstskattebeløb efter stk. 2 og 3 medregnes indeholdt udbytteskat af aktieindkomst.

...

Afgrænsningen er parallel med afgrænsningen af, hvilke skatter der efter hovedreglen i § 12 anses for dækket af hvilken forudbetaling.”

Af dødsboskattelovens § 89 fremgår bl.a.:

”§ 89. Skattelovgivningens almindelige regler om forfaldstidspunkt, forrentning og opkrævning af personskatter finder tilsvarende anvendelse på de skatter, der omhandles i denne lov med de undtagelser, der følger af stk. 2-11.

...

Stk. 5. Kildeskattelovens § 59 finder ikke anvendelse på mellempériode- og dødsboskat som nævnt i stk. 2-4. Endvidere finder kildeskattelovens §§ 61 og 62, for så vidt angår henholdsvis procenttillæg og procentgodtgørelse samt renteberegning fra 1. oktober i året efter indkomståret, ikke anvendelse på mellempériode- og dødsboskat som nævnt i stk. 2-4.”

§ 89, stk. 5, blev indsat ved lov nr. 166 af 24. marts 1999. I de specielle bemærkninger til bestemmelsen hedder det bl.a. (Folketingstidende 1998-99, tillæg A, lovforslag nr. L 87, s. 2177-2178):

”Efter § 89 i dødsboskatteloven finder skattelovgivningens almindelige regler om forfaldstidspunkt, forrentning, opkrævning og inddrivelse af personskatter generelt anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven. Fra dette udgangspunkt foreslås følgende undtagelser:

...

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

Forslaget skal ses i lyset af, at mellempériode- og dødsboskat ikke på samme måde som personskatter har karakter af en samtidighedsskat. Forslaget omfatter ikke alene særlige regler for mellempériodeskat ved afsluttende skatteansættelse efter reglerne i dødsboskattelovens §§ 3-18, og dødsboskat, der er opgjort efter reglerne i §§ 19-33, men også for beregnet skat i dødsboer efter dødsboskatteloven i andre situationer. Det drejer sig om skat f.eks. i begrænset skattepligtige dødsboer (kapitel 9 i dødsboskatteloven), ved skifte af en ægtefælles særbo (kapitel 11 i dødsboskatteloven), ved skifte af uskiftet bo i den efterlevende ægtefælles levende live (kapitel 12 i dødsboskatteloven) og i genoptagelsesboer (kapitel 14 i dødsboskatteloven).”

Af Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning 2016-1 fremgår bl.a.:

”C.E.3.2.4.2 Hvilke skatter indgår som foreløbige indkomstskatter i mellempérioden?

...

C.E.3.2.4.2.1 Hvad er foreløbige indkomstskatter for mellempérioden?

...

Hvad er foreløbige indkomstskattebeløb?

Dødsboskatteloven bruger udtrykket "foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som afdøde har optjent før dødsfaldet" uden, at det er defineret i loven, hvad "foreløbige indkomstskattebeløb" er.

Når det i en persons årsopgørelse beregnes, om den pågældende har betalt for lidt eller for meget i skat for indkomståret, modregnes en række forskellige beløb. Se KSL § 60, stk. 1.

Når KSL § 60, stk. 1 skal relateres til en skatteberegning for skiftede dødsboer, er der dog en række undtagelser.

KSL § 60, stk. 1 indeholder litra a - l som er vist nedenfor. Kommentarer om brugen ved et skiftet dødsbo er indsat til hvert enkelt punkt:

a) Foreløbige skattebeløb som er indeholdt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, der skal medregnes ved den skattepligtiges ansættelse til slutskat

Når dødsboet skiftes, indgår arbejdsmarkedsbidrag, som er indeholdt af arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, ikke som et foreløbigt indkomstskattebeløb, da indeholdt bidrag er endeligt for dødsåret. Se DBSL § 12 A, stk. 2.

b) Foreløbige skattebeløb som har skullet indbetales efter KSL § 68

Beløbene vedrører A-skat, der ikke er indeholdt af A-indkomst eller er indeholdt med for lavt et beløb, og hvor indkomstmodtageren straks skal betale det manglende beløb.

Når afdøde har indbetalt et manglende A-skattebeløb for mellempærioden, indgår beløbet som et foreløbigt indkomstskattebeløb.

c) Foreløbige skattebeløb som har skullet betales i henhold til skattebillet (B-skat)

Når dødsboet skiftes, indgår arbejdsmarkedsbidrag, som er forfaldet sammen med B-skattebeløbene, ikke som et foreløbigt indkomstskattebeløb, da det forfaldne bidrag er endeligt for dødsåret. Se DBSL § 12 A, stk. 2. Andre B-skatter indgår som et foreløbigt indkomstskattebeløb for mellempærioden.

...

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 mellemprioden.”

Anbringender

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at ifølge dødsboskattelovens ordlyd indgår ”foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes”, ved opgørelsen af mellempriodeskatten og dødsboskatten, jf. dødsboskattelovens § 12, stk. 1, § 15, stk. 4 og 5, og § 30 a, stk. 4. Afdødes indkomstskatter for mellemprioden og eventuelle restskatter mv., der er overført til dødsåret efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og § 61 A, er endeligt afgjort med betalingen af de foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet (B-skatter), og de skatter, som skulle indeholdes af indtægter, som afdøde havde optjent før dødsfaldet (A-skatter og udbytteskatter).

Der skal således ved begrebet ”foreløbige indkomstskattebeløb” forstås A- og B-skatter (samt udbytteskatter), men ikke frivillige indbetalinger efter kildeskattelovens § 59. Der skal derfor ved afgørelsen af, om boet er skattepligtigt eller ej, ses bort fra, at afdøde frivilligt indbetalte 6.308.742 kr., jf. dødsboskattelovens § 6, stk. 4. Dette er i overensstemmelse med kildeskattelovens terminologi og reglernes tilblivelseshistorie.

Under alle omstændigheder er boet afskåret fra at støtte ret på Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning fra 2016 om foreløbige indkomstskattebeløb i den foreliggende situation. Spørgsmålet er, hvordan boets aktiver og nettoformue opgøres. Sagen drejer sig derimod ikke om opgørelse af mellempriodeskatten, som afsnittet i Den Juridiske Vejledning vedrører. Hertil kommer, at boets dispositioner alene beror på skattetænkning, og afsnittet i Den Juridiske Vejledning forudsætter, at der er tale om sædvanlige frivillige indbetalinger.

Det er endvidere i strid med dødsboskattelovens § 89, stk. 5, og forarbejderne til dødsboskattelovens § 6, stk. 4, at bortse fra frivillige indbetalinger ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue. Den frivillige indbetaling skal derfor medregnes som aktiv i boet.

Skatteministeriet har ikke anfægtet dødsgeberne med henblik på, at B skal tilbageføre gaverne til boet, men med henblik på, at gaverne medregnes ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue ved afgørelsen af boets skattepligt.

Den faste landsretspraksis om, at domstolene kan tage stilling til, hvorvidt der foreligger en dødsgeve, der som en del af boets formue skal indgå ved bereg-

ningen af boafgift, støtter ministeriets synspunkt. Det må kræve stærke holdpunkter at tilsidesætte denne faste og langvarige praksis, som retsordenen har indrettet sig efter.

Boet efter A har supplerende anført navnlig, at fortolkningen af dødsboskattelovens § 6 bør ske uafhængigt af bestemmelserne i henholdsvis lovens §§ 7-18 (skattefritagne boer) og lovens §§ 19-33 (skattepligtige boer). Begge regelsæt hviler på en forudsætning om, at det skal afgøres efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, om boet er skattefritaget eller skattepligtigt. Såfremt de pågældende bestemmelser tillægges betydning ved fortolkning af dødsboskattelovens § 6, stk. 1, vil fortolkningen blive cirkulær.

Dødsboskattelovens § 89, stk. 5, finder alene anvendelse på dødsboer, og bestemmelsen har derfor kun betydning for perioden efter As død den 26. marts 2016.

Der er ikke tale om dødsgaver omfattet af arvelovens § 93, stk. 1, nr. 2, idet As død, da dispositionerne blev foretaget, ikke var nært forestående, og idet hun ikke anså sin død for nært forestående. Endvidere havde hun allerede i december 2015 reelt truffet beslutning om at overføre aktiverne til sin søn. Arvelovens § 93 fastslår i øvrigt alene, at der gælder formkrav vedrørende såkaldte dødsgaver, idet dødsgaver skal gives ved testamente. Bestemmelsen kan ikke påberåbes af skattemyndighederne i forhold til spørgsmål om dødsbobe-skatning, jf. herved arvelovens § 79. As tilstand var først den 23. marts 2016 af en sådan karakter, at hun kunne anses for døende.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

A solgte i måneden op til sin død den 26. marts 2016 aktier og gav sin søn og enearving, B, gaver i form af bl.a. aktier, anparter og pengebeløb. Hun betalte gaveafgiften af gaverne og foretog endvidere frivillig indbetaling af skat på i alt 6.308.742 kr. som forskud på den aktieavanceskat, som aktiesalget ville udløse.

Sagens hovedspørgsmål er, om de frivillige indbetalinger på i alt 6.308.742 kr. skal indgå som et aktiv i dødsboet ved afgørelsen af, om boet er skattepligtigt eller skattefrit. Hvis de frivillige indbetalinger ikke skal medtages ved opgørelsen af boets aktiver, er spørgsmålet, om en eller flere af de gaver, som A gav sin søn i måneden op til sin død, skal medregnes som aktiver i boet ved afgørelsen af boets skattemæssige status.

Frivilligt indbetalt skat

Efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, er et dødsbo fritaget for at betale indkomstskat af indkomst, herunder aktieindkomst, hvis boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen hver især ikke overstiger et nærmere angivet grundbeløb (2.776.800 kr. i 2017). Efter § 6, stk. 4, indgår bl.a. mellempriodeskat opgjort efter § 14 og § 15 hverken ved opgørelsen af boets aktiver eller dets nettoformue.

Reglen i § 6, stk. 4, fik sin nuværende ordlyd ved en ændring af dødsboskatteloven i 2008 (lov nr. 521 af 17. juni 2008). Ifølge forarbejderne var formålet med lovændringen at undgå, at tilgodehavende tilbagebetaling af forskudsskat henholdsvis restskat for mellemprioden medfører, at et bo ændrer skattemæssig status. Den tidligere retsstilling, hvorefter tidspunktet for boets betaling af restskat kunne have betydning for boets skattemæssige status, fandtes betænkelig. Den fornødne klarhed ønskedes skabt ved at indsætte en generel regel om, at skattekrav hidrørende fra dødsboet eller mellemprioden hverken indgår i opgørelsen af dødsboets aktivmasse eller dets nettoformue (Folketingstidende 2007-08, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 159, afsnit 3.10.3., s. 5497-5498).

Ved mellemprioden forstås perioden fra udløbet af afdødes seneste indkomstår forud for dødsfaldet til og med dødsdagen, jf. lovens § 96, stk. 3.

Efter § 14 betales mellempriodeskat med 50 % af afdødes skattepligtige indkomst i mellemprioden. Endvidere betales skat af aktieindkomst efter § 16, stk. 1.

Mellempriodeskatten opgøres efter reglerne i § 15. Efter § 15, stk. 4, skal der foretages en sammenligning mellem de beregnede skatter og de foreløbige indkomstskattebeløb, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er erhvervet før dødsfaldet, jf. § 16, stk. 2, om indeholdte udbytteskatter.

I Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning 2016-1, afsnit C.E.3.2.4.2.1., opregnes en række eksempler på "foreløbige indkomstskattebeløb", der skal medregnes ved opgørelsen af mellempriodeskatten. Et af eksemplerne er beløb, som den skattepligtige har indbetalt i henhold til kildeskattelovens § 59, der vedrører den skattepligtiges frivillige indbetaling af forskudsskat.

Efter dødsboskattelovens § 89, stk. 5, finder kildeskattelovens § 59 ikke anvendelse på mellempriode- og dødsboskat. Højesteret finder efter ordlyden af og forarbejderne til § 89, stk. 5, at denne bestemmelse ikke omfatter frivillige indbetalinger af forskudsskat, som afdøde har foretaget i mellemprioden i henhold til kildeskattelovens § 59.

Den almindelige regel er, at beløb, som en skattepligtig har indbetalt i henhold til kildeskattelovens § 59, modregnes i den sluskat, der for et år udskrives for den skattepligtige, jf. § 60. Højesteret finder, at det må kræve hjemmel i dødsboskatteloven, hvis skat, der er frivilligt indbetalt i medfør af kildeskattelovens § 59, i dødsboer skal behandles på en anden måde end de øvrige foreløbige skatter, som er betalt i mellemprioriden.

På denne baggrund skal en frivilligt indbetalt skat efter kildeskattelovens § 59 som udgangspunkt ikke indgå ved afgørelsen af, om boet er skattefritaget eller ej, jf. dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

I den foreliggende sag er de frivillige indbetalinger på i alt 6.308.742 kr. foretaget på baggrund af As salg af aktier. De frivillige indbetalinger svarer til skatten af den realiserede aktieavance.

I hvert fald under disse omstændigheder tiltræder Højesteret, at den frivillige indbetaling på i alt 6.308.742 kr. ikke skal indgå i boets aktiver eller nettoformue ved afgørelsen af boets skattemæssige status, jf. dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Det kan ikke føre til et andet resultat, at de frivillige indbetalinger blev foretaget umiddelbart før As død og med det formål at mindske boets aktiver, således at boet var fritaget for beskatning. Højesteret har herved lagt vægt på, at de dispositioner, der udløste aktieavanceskatten, var bindende for A og hendes dødsbo.

Døds-gaver

Det er herefter spørgsmålet, om de gaver, som A gav sin søn i måneden op til sin død, skal medregnes som aktiver i boet ved afgørelsen af boets skattemæssige status.

Tre dommere – Vibeke Rønne, Hanne Schmidt og Jens Kruse Mikkelsen – udtaler:

Efter arvelovens § 93, stk. 1, nr. 2, finder reglerne om testamente tilsvarende anvendelse på gaver, der er givet kort før giverens død på et tidspunkt, hvor døden må anses for nært forestående, og giveren var klar over dette.

Enhver, som vil arve, hvis et testamente erklæres ugyldigt, vil i medfør af lovens § 79 kunne rejse indsigelse mod testamentet.

Skatteministeriet kan således ikke efter arveloven rejse indsigelse i anledning af de gaver, som A gav sin søn i måneden op til sin død.

Efter dødsboskattelovens § 4 er det den formue, der tilhører dødsboet, og som er inddraget under skiftet, der danner grundlag for beregning af dødsboets indkomst.

Boets skattemæssige status afgøres som nævnt efter lovens § 6, og efter stk. 1 er det afgørende herfor, om boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen hver især ikke overstiger et nærmere bestemt grundbeløb.

Dødsboskatteloven indeholder ikke en bestemmelse om, at døds-gaver i skattemæssig henseende skal anses for et aktiv i dødsboet.

I mangel af særlig lovregulering herom finder vi, at der ikke er grundlag for at medregne gaverne til sønnen som aktiver i boet ved afgørelsen af dets skattemæssige status. Det kan ikke føre til et andet resultat, at døds-gaver efter praksis tillægges bobeholdningen ved beregning af boafgift.

Vi stemmer herefter for at stadfæste landsrettens dom.

Dommerne Poul Dahl Jensen og Lars Apostoli udtaler:

En døds-gave er udtryk for en disposition, hvorved arvelader fordeler ejendele, som den pågældende efterlader sig ved sin død, således at dispositionen, selv om den træffes i levende live, reelt først får virkning efter arveladers død. Dette er baggrunden for kravet i arvelovens § 93 om, at reglerne om testamente skal iagttages ved døds-gaver. En døds-gave må således anses for eller sidestilles med en testamentarisk disposition. Konsekvensen heraf må efter vores opfattelse være, at værdien af gaven skal medtages som et aktiv ved afgørelsen af, om boet er skattefritaget efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, på samme måde som værdien af en sådan gave efter fast praksis tillægges bobeholdningen, når der skal beregnes boafgift. Dette gælder både i tilfælde, hvor testamentsreglerne blev fulgt, da gaven blev givet, og i tilfælde, hvor disse regler ikke blev fulgt.

Arvelovens § 79, der efter lovens § 93 også gælder ved døds-gaver, afskærer ikke skattemyndighederne fra som led i deres kontrol med, at et dødsbos skattemæssige status fastlægges korrekt efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, at foretage en efterprøvelse af, om en gave, der blev givet forud for dødsfaldet, er en døds-gave.

I den foreliggende sag er spørgsmålet herefter, om en eller flere af de gaver, der blev givet af A til sønnen i tiden op til hendes død, er døds-gaver, der i givet fald efter det anførte skal indgå ved opgørelsen af boets aktiver og nettoformue efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

A afgik ved døden den 26. marts 2016. Inden for den sidste tid op til sin død havde hun givet sin søn gaver for i alt ca. 13 mio. kr., herunder den 21. marts 2016 unoterede aktier til en værdi af 9.039.000 kr. A vejede på dette tidspunkt 35 kg, og efter bevisførelsen kan det lægges til grund, at hun stort set havde fra-valgt at indtage mad og væske. Den 23. marts 2016 vurderede den praktiserende læge, at A ikke ville leve mere end få dage, hvis hun ikke blev indlagt.

Vi finder på den baggrund, at i hvert fald gaven på ca. 9 mio. kr., der blev givet den 21. marts 2016, må anses som en døds(leje)gave omfattet af arvelovens § 93, stk. 1, nr. 2. Værdien af gaven skal herefter medtages som et aktiv i boet efter A, når boets skattemæssige status efter dødsboskattelovens § 6, stk. 1, skal fastlægges.

Vi stemmer derfor for at tage Skatteministeriets påstand til følge, hvorefter boet efter A skal anerkende, at boet ikke er skattefritaget efter dødsboskattelovens § 6.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet.

Konklusion

Højesteret stadfæster landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Skatteministeriet betale 150.000 kr. til boet efter A.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.