

ØSTRE LANDSRETS DOM

Afsagt den 3. december 2019 af Østre Landsrets 17. afdeling
(landsdommerne Arne Brandt, Birgitte Grønberg Juul og Jesper Stage Thusholt (kst.)).

17. afd. nr. B-2041-17:
Gentofte Kommune
(advokat Hans Severin Hansen)
mod
Skattestyrelsen
(advokat Steffen Sværke)

Denne sag, der er anlagt ved Københavns Byret, er ved kendelse af 27. september 2017 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøgeren, Gentofte Kommune, har principalt nedlagt endelig påstand om, at Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Gentofte Kommune har krav på udbetaling af yderligere andel af dødsboskat og mellempriodeskat for indkomstårene 2007-2012, i alt 16.421.321 kr., med tillæg af renter efter renteloven fra forfaldstidspunktet for de respektive betalinger og til betaling sker.

Subsidiært har Gentofte Kommune nedlagt påstand om, at Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Gentofte Kommune har krav på udbetaling af yderligere andel af dødsboskat og mellempriodeskat for indkomstårene 2007-2012, i alt 5.027.910 kr., med tillæg af

renter efter renteloven fra forfaldstidspunktet for de respektive betalinger og til betaling sker.

Sagsøgte, Skattestyrelsen, har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Sagen vedrører grundlaget for statens afregning af kommunens andel af dødsboskat og mellempriodeskat, jf. dødsboskatlovens § 92, stk. 4, herunder om Skattestyrelsen (tidligere SKAT) for indkomstårene 2007-2012 har foretaget en korrekt afregning til Gentofte Kommune af denne andel.

Sagens hovedspørgsmål er, om afregningen efter afskaffelsen af efterreguleringer ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 skal ske på baggrund af de registrerede oplysninger i ”slutsystemet” efter skattemyndighedernes skatteansættelse eller på baggrund af oplysningerne i boopgørelsen/selvangivelsen.

Subsidiært er spørgsmålet, om kommunerne har krav på en andel af dødsboskatten/mellempriodeskatten for boer, der er færdigbehandlede af skattemyndighederne, men hvor endnu tallene ikke er indtastet i ”slutsystemet” på skæringstidspunktet i dødsboskatlovens § 92, stk. 4.

De påstævnte beløb fremkommer ifølge Gentofte Kommune på følgende måde:

”Den **principale påstand** er opgjort til 16.421.321 kr. Dette beløb består af følgende 3 delelementer:

1. 23 boer vedrørende indkomstårene 2007-2011 (gule boer)	4.936.727
2. 40 boer vedrørende indkomstårene 2007-2011 (orange boer)	11.378.018
3. 8 boer vedrørende indkomståret 2012 (gule og orange boer)	106.576
I alt 71 boer vedrørende indkomstårene 2007-2012	16.421.321

Ad 1. Kommunens andel af dødsboskatten i 23 boer vedrørende indkomstårene 2007-2011 (gule boer)

I disse 23 boer (gule i bilag T) har SKAT både modtaget boopgørelse/selvangivelse og foretaget udskrivning af skatteberegning inden den 1. maj i året 2 år efter dødsåret, men registreringen i slutsystemet er foretaget efter den 1. maj. Kommunens krav er opgjort til 4.936.727 kr., der fremkommer således:

Kommunens andel af dødsboskatten i de 23 boer (gule boer i bilag T)	6.721.240
Med fradrag af kommunens andel af forskudsskatten i disse boer (bilag T)	1.741.489
	4.979.751
Modregning af kommunens andel af forskudsskat i 3 boer med en dødsboskat på 0 kr. (1/3 af 129.073) (markeret med gul kant i grønne boer i bilag T)	43.024
I alt	4.936.727

Ad 2. Kommunens andel af dødsboskatten i 40 boer vedrørende indkomstårene 2007-2011 (orange boer)

I disse 40 boer (orange i bilag T og S) har SKAT modtaget boopgørelse/selvangivelse, men ikke foretaget udskrivning af skatteberegning, inden den 1. maj i året 2 år efter dødsåret. Kommunens krav er opgjort til 11.378.018 kr., der fremkommer således:

Kommunens andel af dødsboskatten i de 40 boer (orange boer i bilag S)	13.146.126
Med fradrag af kommunens andel af forskudsskatten i disse boer (bilag T)	1.680.491
	11.465.635
Modregning af kommunens andel af forskudsskat i 8 boer med en dødsboskat på 0 kr. (1/3 af 262.853) (markeret med orange kant i grønne boer i bilag T)	87.617
I alt	11.378.018

Ad 3. Kommunens andel af dødsboskatten i 8 boer vedrørende indkomståret 2012 (gule og orange boer)

I disse 8 boer (gule og orange i bilag U) er kommunens krav opgjort til 106.576 kr., der fremkommer således:

3 gule boer	91.183
5 orange boer	15.393
I alt	106.576

Den **subsidiære påstand** er opgjort til 5.027.910 kr., der fremkommer således:

1. 23 gule boer vedrørende indkomstårene 2007-2011, jf. ovenfor ad 1	4.936.727
2. 3 gule boer vedrørende indkomståret 2012, jf. ovenfor ad 3	91.183
I alt 26 boer vedrørende indkomstårene 2007-2012	5.027.910

”

Med lovene nr. 493-500 af 7. juni 2006 gennemførtes en samlet reform af det kommunale finansieringssystem. Reformen havde virkning fra og med tilskudsåret 2007.

Finansieringsreformen omfattede dels omlægninger i finansieringen af kommunerne, dels konsekvensændringer i skatterne som følge af amternes nedlæggelse. I reformen indgik følgende hovedpunkter:

- En reform af tilskuds- og udligningssystemet
- Omlægninger i skatter
- Forskellige forenklinger og tilpasninger i skatte- og tilskudslovgivningen
- Overgangsordninger

Ved brev af 2. november 2009 rettede Kommunernes Landsforening henvendelse til Skatteministeriet på foranledning af Favrskov Kommune. Henvendelsen vedrørte dødsboskat vedrørende afsluttede ansættelser. I brevet hedder det herom:

”KL’s bestyrelse har på foranledning af Favrskov Kommune drøftet opgørelsen af dødsboskatten vedr. indkomståret 2007. Baggrund for henvendelsen er, at kommunernes andel af dødsboskatten vedr. afsluttede ansættelser afregnes igen i 2010 vedr. indkomståret 2007 efter at have været suspenderet for indkomstårene 2004 til 2006. Afregningen til kommunerne sker på grundlag af de oplysninger, der foreligger primo maj ét år og fire måneder efter dådsåret. Det indgik i finansieringsreformen, at der ikke skal ske efterregulering af dødsboskatten.

...

KL finder det stærkt problematisk, at SKAT først får skattemæssigt tunge dødsboer på plads efter afregningstidspunktet, da det medfører, at mange kommuner ikke får tildelt deres andel af dødsboskatten i det pågældende år, som ellers er forudsat i lovgivningen...

For at sikre, at kommunerne får tildelt deres lovmæssige andel af dødsboskatten i det pågældende år, opfordrer KL Skatteministeriet til at indføre en permanent efterregulering af dødsboskatten vedr. afsluttede ansættelser med virkning fra indkomståret 2007.

...”

Skatteministeriet besvarede henvendelsen ved brev af 30. marts 2010, der ikke er fremlagt i sagen.

Den 12. maj 2010 skrev KL på ny til Skatteministeriet. I brevet står der blandt andet:

”I dit brev nævner du, at efterreguleringer på dette område ikke er vejen frem, da der ikke sker tilsvarende reguleringer for den almindelige indkomstskat, hvor langt større beløb kan være i spil.

For at afhjælpe problemet foreslår du i stedet at udskyde afregningstidspunktet for dødsboskatten.

På den baggrund vil vi foreslå, at afregningstidspunktet for dødsboskatten fremover udskydes et år, hvilket vil sige, at dødsboskatten fremover afregnes 2 år og 4 måneder efter indkomstårets afslutning. Ved at udskyde afregningstidspunktet med ét år må man formode, at dødsboskatten vedrørende stort set alle dødsboer vil blive behandlet og afregnet til kommunerne.

...”

Som svar herpå skrev Skatteministeriet i brev af 4. juni 2010 til KL følgende:

”...

Som jeg skrev i mit brev af 30. marts 2010, indgår dødsboskatten som et element i de årlige kommuneforhandlinger. Jeg finder det fortsat rigtigst, at Kommunernes Landsforening rejser sagen i forbindelse med forhandlingen om kommunernes økonomi i 2011.

Det er således ikke et spørgsmål, som jeg kan involvere mig yderligere i, herunder om kommunernes andel af dødsboskatten vedrørende 2007 skal opgøres igen pr. 1. maj 2010 med afregning i 1. kvartal 2011. Når det så er sagt, ser jeg ikke for mig, at den skitserede løsning kan udgøre et stridspunkt, da den ikke vil medføre yderligere udgifter for staten.”

Ved e-mail af 13. juni 2014 rettede Gentofte Kommune henvendelse til SKAT med henblik på at få skabt klarhed over størrelsen af kommunens andel af dødsboskatten, der ville komme til udbetaling i månederne januar, februar og marts 2015, herunder i lyset af at skibsreder Mærsk Mc-Kinney Møller var afdød ved døden den 16. april 2012.

SKAT besvarede kommunens henvendelse den 9. juli 2014, hvor det blandt andet hedder:

"Jeg kan oplyse, at for så vidt angår kørsel 58 for indkomståret 2012 (afregning januar, februar, marts 2015) er det korrekt, at Gentofte kommune vil modtage de kr. 6.983.536 i kommunal udligning af dødsboskatterne. I dette beløb indgår alene dødsboskatter som hviler på de skatteberegninger, der er indberettet af SKAT til slutsystemet den 1. maj 2014 (dødsboskattelovens § 92, stk. 4).

Hvis dødsboet således ikke er blevet afsluttet skiftemæssigt og boopgørelse og selvangivelse derved ikke har kunnet indsendes til SKAT inden den 1. maj 2014 (for så vidt angår dødsfald i 2012) og skatteansættelsen derved ikke bliver

indberettet til slutsystemet før efter den 1. maj i det andet år efter dødsåret/indkomståret, vil der ikke blive afregnet noget forskelsbeløb til en kommune.

Kommunen får derfor alene 1/3 af forskudsskatten for et sådant dødsbo.

De resterende dele af skatterne tilfalder staten.

Dette gælder selvom der kunne være betydelige skatterrelevante aktiver i boet, der enten sælges eller udlødes med beskatning i boet som vil udløse en boscak, der er betydeligt større end afdødes forskudsskat for dødsåret.

...”

Foranlediget heraf stillede Gentofte Kommune ved e-mail af 30. oktober 2014 en række yderligere spørgsmål til SKAT med henblik på at få undersøgt, hvorledes reglerne om fordeling af dødsboskatten mellem staten og kommunerne blev administreret af staten.

Ved brev af 9. december 2014 besvarede SKAT spørgsmålene. Besvarelsen af spørgsmål 1 og 2 er gengivet i Gentofte Kommunes påstandsdokument, jf. dommens side 26-29. I SKATs brev hedder det om besvarelsen af spørgsmål 3 og 4:

”...

Endelig har De anmodet SKAT om en række talmæssige oplysninger for perioden 2007-2012 vedrørende den kommunale afregning af dødsboskatter:

Spørgsmål 3: *Det bedes for hvert af indkomstårene 2007-2012 oplyst, hvor store beløb henholdsvis kommunerne under ét og staten har fået i andel af den samlede dødsboskat vedrørende de i de respektive indkomstår afdøde skatteydere.*

Der bedes endvidere for hvert af disse indkomstår oplyst antallet af dødsboer, hvis dødsboskat fuldt ud er tilfaldet staten, samt hvor stort et provenu disse repræsenterer.

Svar:

Oversigten for alle årene ser således ud:

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Kommunal andel i alt for alle kommuner (1/3)	306.940.831	166.916.792	160.202.750	194.552.796	181.798.462	159.685.096
Statslig andel (2/3)	613.881.662	333.833.584	320.405.500	389.105.592	363.596.924	319.370.192

Antal boer med kode for afsluttende ansættelse/skattepligtigt dødsbo og kmskat > 0 kr.	2.320	1.479	1.124	1.270	1.062	1.031
--	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Gentofte kommune andel (1/3)	27.354.246	17.208.996	15.139.887	17.649.422	34.729.945	6.983.537
Statslig andel (2/3)	54.708.492	38.242.221	30.279.774	35.298.844	69.459.890	13.957.074
Antal med kode for afsluttende ansættelse/skattepligtigt dødsbo og kmskat > 0 kr.	112	94	78	98	84	74

Den kommunale andel er opgjort pr. 1. maj i året to år efter dødsåret.

Statens andel udgør som hovedregel 2/3.

Der foreligger ikke siden indkomståret 2008 direkte og valide tilgængelige tal for dødsboskat beregnet efter 1. maj i året to år efter dødsåret. Det hænger sammen med, at der systemteknisk ikke fordeles statslige dødsboskatter, men kun kommunale dødsboskatter. Efter fordelingskørslen pr. 1. maj i året to år efter dødsåret, køres der ikke flere fordelingskørsler på dødsboskatterne. Dødsboskatten fastfryses således pr. 1. maj.

For så vidt angår indkomståret 2007 er der tilfaldet staten et provenu (100%) på 128.216.098 kr. som følge af indberetninger til slutsystemet foretaget efter 1. maj i året to år efter dødsåret. Antalsmæssigt andrager dette 411 dødsboer. Imidlertid må der taget forbehold for om både provenu og antal er det helt korrekte udtryk for hvad der er tilfaldet staten fuldt ud, idet der systemmæssigt "lukkes" for denne indberetningsmulighed omkring 1. april 2010. Indberetninger foretaget efter denne dato er således ikke indeholdt i ovennævnte provenu/antal.

Der er derfor ikke systemmæssig mulighed for at besvare andet led i spørgsmål 3 fuldt ud.

Spørgsmål 4: *Det bedes for den samme periode oplyst, hvorledes fordelingen har været mellem Gentofte kommune og staten. Fordelingen bedes dokumenteret ved udskrifter. Tilsvarende bedes oplyst antallet af dødsboer, hvis dødsboskat fuldt ud er tilfaldet staten, samt hvor stort et provenu disse repræsenterer.*

Den kommunale andel er opgjort pr. 1. maj i året to år efter dødsåret.
Statens andel udgør som hovedregel 2/3.

Der vedlægges dokumentation for den kommunale andel.

For så vidt angår provenu/antal, der tilfalder staten fuldt ud, henvises til bemærkningerne under svaret til spørgsmål 3, idet der dog for indkomståret 2007 kan oplyses at der er indberettet (frem til april 2010) i alt 27 sager, hvor provenuet udgør 12.584.677 kr., som er tilfaldet staten fuldt ud."

Gentofte Kommune forespurgte ved e-mail af 30. marts 2015 SKAT, hvorvidt der ville tilgå kommunen andel af dødsboskatterne fra boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller til udbetaling i 2016 eller senere. Ved e-mail af 31. marts 2015 svarede SKAT, at kommunen ikke ville modtage nogen andel af dødsboskatterne vedrørende boet.

Ved e-mail af 15. april 2015 bad Gentofte Kommune SKAT om at besvare følgende spørgsmål:

- "SKAT bedes redegøre for, hvilke oplysninger SKAT har været i besiddelse af - henholdsvis før og efter den 1. maj 2014 - vedrørende boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller, samt på hvilke tidspunkter SKAT har modtaget de enkelte oplysninger.
- I hvor mange tilfælde har SKAT vedrørende dødsfald i 2012 modtaget boopgørelser inden den 1. maj 2014, men hvor Gentofte Kommune ikke har fået nogen andel af dødsboskatten, fordi indberetningstidspunktet ligger efter den 1. maj 2014? Det ønskes oplyst, hvornår de enkelte boopgørelser er modtaget, og hvor stor kommunens andel af dødsboskatten vedrørende de enkelte boer i givet fald ville have været."

Ved brev af 5. juni 2015 meddelte SKAT, at man på grund af sin tavshedspligt var afskåret fra at besvare det første spørgsmål, medmindre kommunen fik samtykke fra boet.

Vedrørende besvarelsen af det andet spørgsmål anførte SKAT blandt andet:

"Som tidligere oplyst har SKAT ikke siden 1. april 2010 systemteknisk fordelt dødsboskatter efter 1. maj i året to år efter dødsåret. Dette gælder således også for det pågældende år der spørges om, hvor dødsfaldet sker i 2012 og indberetning sker efter den 1. maj 2014.

SKAT har således, som tidligere oplyst ikke umiddelbart haft mulighed for at udsøge de pågældende sager og svare på kommunens nye spørgsmål. SKAT har imidlertid, via en manuel behandling og samkørsel af data fra flere forskellige registre, valgt at forsøge at give et så retvisende svar på

det stillede spørgsmål som muligt. Der tages dog forbehold for fejl og mangler qua de mange registersammenkøringer mm.

Konkret har SKAT således via data fra følgende registre:

1. Udtræk fra CPR (CSR-P) over døde i 2012, med hjemsted i Gentofte kommune
 2. Udtræk fra fordelingsystemet (CSR-L) med ovennævnte 74, hvor Gentofte har fået andel af dødsboskatten frem til 1. maj 2014
 3. Udtræk fra SAP, for udbetalte og indbetalte dødsboskatter for perioden 1. maj 2014 til 30. april 2015
- sammenkørt disse data, for at få et egnet grundlag til at besvare kommunens spørgsmål 2.

Disse grunddata har herefter været udgangspunktet for en manuel gennemgang af alle dødsbosagerne på listen. Resultatet af denne gennemgang udviser følgende:

Dødsdato	Bopg./boselvang. modtaget	Skatteberegning udskrevet	Dødsboskat	Resultat af skatteberegning.
16.06.2012	05.05.2014	14.07.2014	34.046	Overskydende på 16.302 kr.
09.07.2012	09.12.2013	15.04.2014	48.966	Overskydende på 30.997 kr.
08.02.2012	14.07.2014	11.09.2014	1.869.908	Restskat på 1.744.126 kr.
16.08.2012	11.04.2014 (tillægsopg.)	13.05.2014	519.137	Restskat på 14.840 kr.
15.12.2012	31.03.2014 / 01.07.2014 (bosa)	30.07.2014	138.427	Restskat på 51.819 kr.
23.10.2012	02.04.2014	21.05.2014	149.062	Overskydende på 6.058 kr.
14.06.2012	05.12.2014	16.12.2014	72.991	Restskat på 39.045 kr.
24.10.2012	23.01.2014	28.04.2014	1.333.625	Restskat på 346.329 kr.
13.11.2012	17.02.2014	24.04.2014	29.671	Overskydende på 41.784 kr.
07.12.2012	01.07.2014	26.08.2014	1.236.198	Restskat på 815.905 kr.
05.04.2012	05.03.2014	09.05.2014	86.390	Restskat på 59.092
01.09.2012	15.07.2013 / 27.01.2014	30.06.2014	42.290	Overskydende på 72.675 kr.
06.12.2012	05.08.2014	22.09.2014	-	Overskydende på 19.532 kr.

Der er 13 dødsboer i alt, hvor Gentofte Kommune ikke har modtaget andel af dødsboskat for dødsfald i 2012 efter 1. maj 2014.

I 3 af sagerne er boopgørelsen og boselvangivelsen modtaget før den 1. maj 2014. Skatteberegningerne er udskrevet henholdsvis den 15., 24. og 28. april 2014 og indberetninger til fordelingsystemet er foretaget primo maj 2014. Dødsboskatterne udgør henholdsvis 48.996 kr., 29.671 kr. og 1.333.625 kr.

Skatteberegningerne sendes i almindelighed fra dødsboafdelingen til SKATs afdeling Betaling og Regnskab umiddelbart eller ganske få dage efter udskrivningsdatoen.

I 2 af sagerne er boopgørelsen indsendt før 1. maj 2014, men boselvangivelserne er ikke indsendt samtidig med boopgørelserne. Den ene selvangivelse er modtaget i januar måned 2014, dvs. før første maj 2014, men grundet sagsbehandling er skatteberegningen først udskrevet i juni 2014. Dødsboskatten udgør 42.290 kr. I den anden sag er selvangivelsen først indkommet den 1. juli 2014, hvorfor skatteberegningen først er udskrevet den 30. juli 2014. Dødsboskatten udgør 138.427 kr.

I 6 af sagerne er boopgørelserne og boselvangivelserne først indkommet efter den 1. maj 2014. Disse sager er derfor først behandlet efter den 1. maj 2014. Dødsboskatterne udgør 34.046 kr., 1.869.908 kr., 519.137 kr., 72.991 kr., 1.236.198 kr. og 0 kr.

I 2 af sagerne er boopgørelserne indkommet i marts og april 2014 og skatteberegningerne er udskrevet i maj måned 2014, men efter den 1. maj 2014. Dødsboskatterne udgør henholdsvis 149.062 kr. og 86.390.

..."

Gentofte Kommune fremsendte ved brev af 20. august 2015 samtykkeerklæring fra boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller og anmodede på ny SKAT om at besvare det første spørgsmål i kommunens e-mail af 15. april 2015. Kommunen stillede endvidere i brevet følgende yderligere spørgsmål:

"Ad spørgsmål 2

SKATs svar på spørgsmål 2 viser efter kommunens opfattelse, at kommunen ikke har fået korrekt afregning af dødsboskatten vedrørende dødsfald, der har fundet sted i 2012.

På denne baggrund skal kommunen venligst anmode SKAT om at besvare det tilsvarende spørgsmål for så vidt angår dødsfald, der har fundet sted i hvert af årene 2007-2011."

SKAT besvarede ved brev af 6. oktober 2015 kommunens spørgsmål vedrørende boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller.

Ved brev af 15. januar 2016 besvarede SKAT kommunens spørgsmål vedrørende perioden 2007-2011. Det hedder i brevet blandt andet:

"Resultatet af denne gennemgang udviser følgende:

Dødsåret 2007:

Ud af i alt ca. 112 sager er der i 6 sager indkommet boopgørelse + boselvangivelse før den 1. maj 2009. Opgørelserne er typisk indkommet i perioden januar-april 2009. Skatteberegningerne er typisk udskrevet i dødsboenheden og sendt til regnskabsafdelingen i perioden 20. april til 28. april 2009. Bogføringsdatoen og derved indberetningen til fordelingsystemet er foretaget primo maj 2009.

Dødsboskat for disse 6 sager andrager 6.343.845 kr. Den kommunale andel heraf andrager 2.114.404 kr., heraf er der allerede afregnet kommunal andel af forskudsskatten via den almindelige afregning på 435.340 kr.

Dødsåret 2008:

Ud af i alt ca. 94 sager er der i 10 sager indkommet boopgørelse + boselvangivelse før den 1. maj 2010. Opgørelserne er typisk indkommet i perioden januar-februar 2010. Skatteberegningerne er typisk udskrevet i dødsboenheden og sendt til regnskabsafdelingen i perioden 22. marts til 20. april 2010. Bogføringsdatoen og derved indberetningen til fordelingsystemet er foretaget medio maj/medio juni 2010.

Dødsboskat for disse 10 sager andrager 8.049.857 kr. Den kommunale andel heraf andrager 2.683.017 kr., heraf er der allerede afregnet kommunal andel af forskudsskatten via den almindelige afregning på 1.022.060 kr.

Dødsåret 2009:

Ud af i alt ca. 78 sager er der i 1 sag indkommet boopgørelse + boselvangivelse før den 1. maj 2011. Opgørelsen er indkommet februar 2011. Skatteberegning er udskrevet i dødsboenheden og sendt til regnskabsafdelingen den 27. april 2011. Bogføringsdatoen og derved indberetningen til fordelingsystemet er foretaget medio juni 2011.

Dødsboskat for denne sag andrager 4.052.261 kr. Den kommunale andel heraf andrager 1.350.619 kr., heraf er der allerede afregnet kommunal andel af forskudsskatten via den almindelige afregning på 2.365 kr.

Dødsåret 2010:

Ud af i alt ca. 98 sager er der i 6 sager indkommet boopgørelse + boselvangivelse før den 1. maj 2012. Opgørelserne er typisk indkommet i perioden januar-marts 2012. Skatteberegningerne er typisk udskrevet i dødsboenheden og sendt til regnskabsafdelingen i perioden 2. april til 24. april 2012. Bogføringsdatoen og derved indberetningen til fordelingsystemet er typisk foretaget primo maj 2012.

Dødsboskat for disse 6 sager andrager 1.719.775 kr. Den kommunale andel heraf andrager 573.201 kr., heraf er der allerede afregnet kommunal andel af forskudsskatten via den almindelige afregning på 281.724 kr.

Dødsåret 2011:

Ud af i alt 84 sager, er der i dette år ingen sager, hvor boopgørelse + boselvangivelse er indkommet før den 1. maj i det andet år efter dødsåret, og indberetning til fordelingsystemet er foretaget efter 1. maj 2013.

Yderligere bemærkninger:

Herudover er der i årene 2007-2010 ca. 40 sager, hvor boopgørelse er indkommet før 1. maj i det andet år efter dødsåret. I flere af sagerne er boselvangivelserne indsendt samtidig med boopgørelsen, men SKAT dødsboenheden har som led i sin sagsbehandling indkaldt yderligere materiale i sagerne før der har kunnet foretages og dannes en korrekt skatteberegning. I en række sager er boselvangivelserne først indkommet efter 1. maj.

Den kommunale andel af dødsboskatten i disse ca. 40 sager andrager knapt 15 mio. kr. Det er ikke opgjort, hvor meget der i disse sager allerede er afregnet forskudsskat til kommunen."

Til besvarelse af Gentofte Kommunes opfordring 11 og 12 under skriftvekslingen har Skattestyrelsen under sagen fremlagt to notater af 10. oktober 2018, hvori det hedder:

” Opfordring 11:

"SKAT opfordres (11) til at redegøre for og dokumentere den samlede arbejdsgang hos SKAT i relation til de indberetninger og registreringer i SKATs forskellige systemer, som blev foretaget i et dødsbo i de i denne sag omhandlede indkomstår, fra modtagelsen af boopgørelse og selvangivelse og frem til udbetaling af kommunens andel af dødsboskatten"

Gentofte Kommune har i processkrift 2 præciseret opfordring 11 således:

"Til besvarelse af SKATs bemærkninger i processkrift A til kommunens opfordring 11 kan det oplyses, at opfordringen ikke drejer sig om SKATs sagsbehandling af dødsboer, men derimod om de registreringer – manuelle eller automatiske – som foretages i SKATs forskellige systemer (herunder journaler) fra modtagelsen af boopgørelse og selvangivelse og frem til udbetaling af kommunens andel af dødsboskatten. Kommunen ønsker således sikkerhed for, at alle sådanne registreringer foreligger oplyst i sagen. Det ønskes i den forbindelse oplyst, hvilken funktion de enkelte systemer har. Hvilken funktion har f.eks. SAP-systemet? Er slutsystemet, årsopgørelsessystemet og B 855 det samme system? Fra hvilket system udskrives fordelingsdata på personniveau."

Til besvarelse heraf bemærker Skattestyrelsen følgende:

Registreringer i SKATs systemer:

Når SKAT (fra den 1. juli 2018 Skattestyrelsen) modtager meddelelse fra skifteretten om, hvorledes et dødsbo skal behandles, indtastes i system B855 bobehandlingskoden 160 efterfulgt af et bogstav, der betegner den måde boet skal behandles på (boudlæg, skiftet bo, uskiftet bo mv.). For et skiftet bo anvendes koden 160 C. System B855 er en del af årsopgørelsesystemet/slutsystemet.

På baggrund af den indberettede bobehandlingskode udskrives en årsopgørelse, som ikke udsendes til boet. Årsopgørelsen indeholder oplysninger om acontoskatter, ejendomsværdiskatter og indregnet restskat mv. vedrørende afdøde i dødsåret. Årsopgørelsen udskrives til brug for fordelingen af forskudsskatter mellem stat og kommune.

SKAT modtager boopgørelse og selvangivelse enten i papirform eller elektronisk via mail.

Når SKAT modtager boopgørelse og selvangivelse, indscannes disse i journalsystemet KMD SkatLigning, hvorfra sagsbehandlerne henter sagerne og behandler disse.

En anonymiseret kopi af en skatteberegning vedlægges. Skatteberegningen udarbejdes manuelt af sagsbehandlerne ved hjælp af et regneark. Skatteberegningen er således ikke koblet op på øvrige systemer.

Når skatteberegningen er foretaget sender SKAT et brev til boet med godkendelse eller ændring af boets værdiansættelser. Hvis boet ikke er skattefritaget, fremsendes desuden et brev til boet med en skatteberegning. En kopi af både værdigodkendelsen /-ændringen og skatteberegningen sendes til skifteretten. Kopi af disse dokumenter ligger desuden i det nævnte journalsystem KMD SkatLigning.

SKAT sender samtidig skatteberegningen til SKATs Betalingscenter til brug for opkrævning eller udbetaling af dødsboskatten. Den videre håndtering af skatteberegningerne varetages i dag af Betalingscentret i Ringkøbing.

Frem til omkring 1. september 2014 blev skatteberegningerne 2 gange om ugen sendt med almindelig post til SKATs Betalingscenter fra de skattecentre, der foretog skatteberegningerne. Fra det angivne tidspunkt er skatteberegningerne i stedet blevet sendt digitalt til en journalpostkasse 2 gange om ugen.

På grundlag af skatteberegningen foretager Betalingscentret bogføring af den overskydende skat (udbetalingen) eller restskatten (indbetalingen) i SKATs bogføringssystem (SAP), jf. herom nedenfor.

Desuden foretager Betalingscentret en indberetning af den samlede dødsboskat og den kommunale andel af dødsboskatten (1 /3) for det enkelte dødsbo i SKATs system TS-Tele B855, også kaldet slutsystemet. Et anonymiseret eksempel på en indberetning vedlægges.

Fordelingssystemet og afregningssystemet henter de data, som ligger i slutsystemet pr. 1. maj i det andet år efter dødsåret, og på dette grundlag

genereres de udbetalinger, som sker til kommunerne med 1/3 hver den 1. i månederne januar, februar og marts i det følgende kalenderår. Fordelingssystemet og afregningssystemet beskrives nærmere i notatet om opfordring 12.

Systemernes navne og SAPs funktion:

Når der tales om slutsystemet, årsopgørelsessystemet og TS-Tele B855, er det forskellige funktioner ("skærbilleder"), som er integreret i det samme system.

Skatteforvaltningen anvender en SAP ERP-løsning som lokalt økonomisystem (i almindelighed blot benævnt SAP). Økonomisystemet anvendes til såvel regnskab, budget, økonomistyring samt personaleoplysninger med tilhørende tidsregistrering og opgavefordeling.

Fordelingsdata på personniveau:

Det er muligt at se data på personniveau, hvis en kommune anmoder om det. Fordelingsoplysningerne overføres til CD-rom, som opbevares hos Betalingscenteret under Skattestyrelsen.

Opfordring 12:

"SKAT opfordres (12) til at redegøre for og dokumentere den samlede arbejdsgang hos SKAT, herunder de indberetninger til og registreringer i SKATs forskellige systemer, som blev foretaget i de i denne sag omhandlede indkomstår i forbindelse med skatteansættelsen af dels en lønmodtager og dels en fysisk person, der er selvstændig erhvervsdrivende, fra udgangen af et indkomstår til og med opgørelsen af de kommunale indkomstskatter pr. 1. maj i året 2 år efter kalenderåret. SKAT anmodes om i redegørelsen at oplyse, hvornår i forløbet årsopgørelsen med udbetaling af overskydende skat/opkrævning af restskat udskrives, og hvornår i forløbet ligningen sædvanligvis påbegyndes, samt at redegøre for, hvilke oplysninger/registreringer der danner grundlag for opgørelsen af de kommunale indkomstskatter pr. 1. maj i året 2 år efter kalenderåret."

Til besvarelse heraf beskrives i det følgende – overordnet – processen i forbindelse med skatteansættelser for fysiske personer frem mod skæringsdagen for den kommunale fordeling den 1. maj i det 2. år efter indkomståret.

Årsopgørelsesprocessen:

Alle personskatter behandles som udgangspunkt i slutsystemet (årsopgørelsessystemet), fordelingssystemet og afregningssystemet.

Årsopgørelsessystemet håndterer stort set alt maskinelt for levende skatteydere. Langt den overvejende del af borgerne får tilsendt en maskinelt dannet årsopgørelse, som den enkelte borger kan godkende passivt eller korrigerer ved at selvangive. Der udsendes således ingen selvangivelse, men alene et forslag til en årsopgørelse. Årsopgørelserne frigives i TastSelv, så borgerne kan se dem i marts måned i året efter indkomståret.

Personer, som modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, er overvejende omfattet af den korte selvangivelsesfrist, som er 1. maj i året efter indkomståret.

Øvrige personer, herunder bl.a. selvstændigt erhvervsdrivende, får tilsendt en selvangivelse og et servicebrev med de data, skatteforvaltningen har registreret. Når den pågældende har selvangivet, dannes automatisk en årsopgørelse.

For en almindelig lønmodtager modtager slutsystemet normalt alle data via tredjemandsindberetninger. Arbejdsgiveren indberetter løn, indeholdt A-skat og arbejdssted m.v. Arbejdsløshedskasserne og fagforeningerne indberetter de betalte kontingenter. Kreditforeninger og pengeinstitutter indberetter renteudgifter og renteindtægter. Ud fra tredjemandsindberetningerne dannes automatisk en årsopgørelse med beregnede skatter, herunder ejendomsværdiskat, og der modregnes betalt a conto skat (A-skat).

Resultater af årsopgørelsen i overskydende skat, overføres beløbet automatisk til borgerens NemKonto. Hvis resultatet derimod er restskat, indregnes restskatten til opkrævning via forskudsopgørelsen. Er der restskat udover det maksimale indregningsbeløb, opkræves denne del af restskatten over tre rater i august, september og oktober i året efter indkomståret.

Hvis lønmodtageren ikke har ændringer, er det ikke nødvendigt at gøre noget i relation til årsopgørelsen. Hvis der er forkerte tredjemandsindberetninger, eksempelvis fra et pengeinstitut, skal den pågældende rette henvendelse til pengeinstituttet og få pengeinstituttet til at rette fejlen og indberette det rigtige beløb til skatteforvaltningen. Når indberetningen fra pengeinstituttet er sendt til skatteforvaltningens indberetningssystemer, hvilket alt sammen sker elektronisk, dannes automatisk en ny årsopgørelse for lønmodtageren. Borgere kan ikke selv rette pengeinstituttets fejl med en indberetning i TastSelv, idet feltet ligesom øvrige tredjemandsindberetninger er låst for indberetninger i TastSelv.

Kommuneskatten beregnes maskinelt i slutsystemet og overføres maskinelt til fordelings- og afregningssystemet 1. maj i året 2 år efter indkomståret, jf. nedenfor om fordelings- og afregningssystemet.

Selvstændigt erhvervsdrivende har et andet selvangivelsesforløb end lønmodtagere. Forskellen beror primært på, hvordan data tilgår slutsystemet. Når slutsystemet har modtaget alle data via selvangivelsen, dannes automatisk en årsopgørelse, hvor der modregnes a conto skatter (B-skat), og ligesom for lønmodtagere sker fordeling og afregning til kommunerne herefter maskinelt.

Selvangivelsesprocessen begynder med, at skatteforvaltningen i løbet af april måned i året efter indkomståret informerer den selvstændigt erhvervsdrivende i TastSelv om selvangivelsesforløbet. Den selvstændigt erhvervsdrivende modtager i TastSelv selvangivelse samt et servicebrev med de oplysninger, skatteforvaltningen har fra tredjemandsindberetninger.

Den selvstændigt erhvervsdrivende skal selvangive senest 1. juli i året efter indkomståret og herved oplyse indkomst, fradrag m.v. Det er som hovedregel et krav, at det skal ske digitalt. I TastSelv kan den selvstændige (eller dennes

revisor) indberette over-/underskud af virksomhed, og om der ønskes anvendt virksomhedsskatteordningen, kapitalafkastordningen m.v. Derudover kan der være krav om særlige regnskabsoplysninger.

Der er langt flere automatiske kontroller for selvstændigt erhvervsdrivende, hvilket følger af de mere komplekse indkomstforhold. Dette medfører, at der i praksis er større sandsynlighed for, at den automatiske dannelse af årsopgørelsen stoppes for selvstændigt erhvervsdrivende end for lønmodtagere

Ligningsindsatsen kan påbegyndes, når selvangivelsesfristerne udløber. Medmindre en erhvervsdrivende udtages til kontrol, vil der automatisk blive dannet en årsopgørelse. Herefter er det it-tekniske forløb identisk med lønmodtagerens.

For både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende gælder, at hvis der selvangives korrekt, og der ikke foretages kontrol, så vil der normalt ikke ske nogen manuel behandling hos skatteforvaltningen, idet systemerne automatisk danner en årsopgørelse og håndterer udbetalinger, opkrævninger m.v.

Hvis skatteforvaltningen iværksætter kontrol og foretager ligningsmæssige ændringer for lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, vil dette normalt ske i sagsbehandlersystemet KMD SKATLigning, hvori bl.a. findes skabeloner. Dette vil kræve en del manuelt arbejde.

Fordelingssystemet:

I fordelingssystemet opgøres den kommunale andel af skatter. Systemet igangsætter fordelingskørsel den 1. maj to år efter indkomståret. Det sker ved, at fordelingssystemet henter alle kommunale skatter i slutsystemet og opdeler kommuneskatterne i kvartaler. Herefter fordeles de kommunale skatter ud fra, hvor skatteyderne har haft bopæl i de enkelte kvartaler. Har en borger eksempelvis boet i fire forskellige kommuner i indkomståret, så fordeles kommuneskatten mellem de fire kommuner. Der er også andre fordelingsregler, som klares i fordelingssystemet, bl.a. opsparet overskud af virksomhed behandlet efter virksomhedsskatteovens regler.

Den 1. maj 2018 var der for indkomståret 2016 dannet knapt 5,2 mio. årsopgørelser i slutsystemet.

Afregningssystemet:

I dette system opgøres på kommuneniveau, hvad den enkelte kommune skal betale eller have udbetalt, herunder eventuelle rentetillæg m.v.

Kommunerne får i selve indkomståret udbetalt en forventet kommuneskat. Det sker månedsvis, og hvis der er udbetalt mere eller mindre end det endelige skattetilsvær, som opgøres i fordelingssystemet, skal den enkelte kommune opkræves/godskrives differencen.

Kommunerne har dog mulighed for at vælge en statslig budgetgaranti for det enkelte indkomstår, hvilket i givet fald indebærer, at eventuelle differencer ikke opkræves/godskrives.”

Forklaringer

Der er ikke afgivet forklaringer under sagen.

Retsgrundlag

Udover det retsgrundlag, som parterne har gengivet i deres respektive påstandsdokumenter, skal følgende yderligere fremhæves:

Dødsboskattelovens § 92, stk. 4, blev ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. affattet således:

”Stk. 4. Kommunens andel af indkomstskatter for mellemprioroden som nævnt i §§ 12 og 14 samt af dødsboskat som nævnt i § 30, henholdsvis amtskommunens andel af indkomstskat for mellemprioroden som nævnt i § 14 samt af dødsboskat som nævnt i § 30 afregnes af staten over for kommunen og amtskommunen på grundlag af de oplysninger, der foreligger 1. maj i året 2 år efter dødsåret. Afregning sker med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december i det pågældende kalenderår. Den 1. maj hvert år sker der desuden en opgørelse af kommunernes og amtskommunernes andele af de beløb af dødsboskatten og mellempriorodeskatten, der som følge af ændringer i skatteansættelser m.v. er ført i tilgang eller til afgang siden forrige afregning. De opgjorte beløb afregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december i det pågældende kalenderår.”

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. L87 af 13. november 1998, fremgår følgende:

” Til nr. 46

Dødsboskattelovens § 92, stk. 4, indeholder regler for den tidsmæssige afregning mellem stat og kommuner samt amtskommuner af mellempriorodeskat ved afsluttende skatteansættelse og af dødsboskat.

Efter de gældende regler foretager staten en manuel afregning af kommunernes og amtskommunernes andel af mellempriorodeskatten og dødsboskatten den 1. december i året efter det kalenderår, hvori dødsboet afsluttes. Ved afregningen skal skatten fordeles med 2/5 til kommunen og 1/5 til amtskommunen.

Afregningen til kommunerne forudsætter, at der sker en manuel opgørelse af, hvor store beløb, den enkelte kommune skal have afregnet.

Inden afregningen finder sted, skal de foreløbige skatter, som afdøde har betalt eller skulle have betalt i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, annulleres i det maskinelle slutskattesystem, hvor den årlige fordeling af personskatter til kommunerne normalt foretages, for at undgå, at der sker

dobbeltafregning af afdødes skatter til kommunerne. Denne annullering sker manuelt.

Statens fordeling af slutskattebeløb til kommunerne vedrørende et bestemt kalenderår sker på baggrund af oplysninger, som foreligger opgjort 1. maj i året 2 år efter kalenderåret. Afregningen, der sker via slutskattesystemet, finder sted den efterfølgende 1. oktober, 1. november og 1. december.

Det foreslås, at der sker en tilpasning af reglerne for den tidsmæssige afregning af mellempriodeskat ved afsluttende skatteansættelse og dødsboskat til de regler, der gælder for afregning af de almindelige slutskattebeløb. Dvs., at afregningen af de nævnte skatter foreslås at ske 1. oktober, 1. november og 1. december i år 2 efter det år, hvori dødsfaldet har fundet sted. Herved opnås, at afregningen af mellempriodeskat og dødsboskat kan ske maskinelt og følge den normale årlige afregning af slutskattebeløbene i slutskattesystemet.

Det foreslås endvidere, at der tilsvarende sker ændring i det tidspunkt, hvor der sker afregning af beløb, der som følge af ændringer i skatteansættelser er ført i tilgang eller afgang siden forrige afregning.

Efter forslaget sker der den 1. maj hvert år en opgørelse af kommunernes og amtskommunernes andele af de pågældende skatter, der som følge af ændringer i skatteansættelser er ført i tilgang eller til afgang siden forrige afregning. De opgjorte beløb afregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december i det pågældende kalenderår. Opgørelsen pr. 1. maj vil også omfatte skat vedrørende skatteansættelser, der er foretaget så sent, at der ikke kan ske afregning af skatten efter de almindelige afregningstidspunkter.

Der foreslås ikke ændringer i fordelingen af skatterne mellem stat og kommuner.

De foreslåede ændringer i afregningstidspunkterne vil også komme til at gælde for afregningen af skat af CFC-indkomst i bobeskatningsperioden og mellemprioden gennem henvisningen til § 92, stk. 4, dels i dødsboskattelovens § 33 dels i den foreslåede affattelse af dødsboskattelovens § 17, jf. bemærkningerne til nr. 20.

Det bemærkes, at afregningen af skat i tilfælde, hvor afdødes foreløbige skatter er endelige efter dødsboskattelovens § 12, efter de gældende regler sker maskinelt og følger den årlige afregning gennem slutskattesystemet. Dette foreslås præciseret i den foreslåede affattelse af § 92, stk. 4.

...”

Dødsboskattelovens § 92, stk. 4, fik sin nuværende formulering ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 om ændring af personskatteloven og andre skattelove.

I lovforslag L207 af 29. marts 2006 hedder det i de almindelige bemærkninger blandt andet:

” **2. Ændringer som følge af aftalen om en kommunal finansieringsreform**

...

Skatten af skattepligtige dødsboer beregnes ved manuelle ansættelser for mellem- og boperioden under ét. Efter de gældende regler fordeles provenuet herfra med 40 pct. til staten, 20 pct. til amterne og 40 pct. til kommunerne.

...

Provenumæssige konsekvenser for stat og kommuner

Konsekvenserne af det foreliggende lovforslag skal ses i sammenhæng med de af indenrigs- og sundhedsministeren samtidig hermed fremsatte lovforslag om ophævelse af lov om amtskommunal indkomstskat, om begrænsninger i den kommunale skatteudskrivning for 2007 og om regulering af de kommunale bidrag til regionerne i 2007.

Samlet set har lovforslagene kun meget begrænsede økonomiske konsekvenser for den samlede offentlige sektor og for borgerne under ét. De foreslåede ændringer medfører i det store og hele alene omfordelinger af skatteindtægterne mellem staten og kommunerne.

Virkningerne af dette lovforslag er indregnet i byrdefordelingsberegningerne, der fremgår af forslaget til lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner som fremsættes samtidig med dette lovforslag af indenrigs- og sundhedsministeren.

I det følgende belyses de økonomiske konsekvenser af nærværende lovforslags enkelte elementer.

...

Ændring af den kommunale andel af dødsboskatten ved manuelle skatteansættelser af dødsboer

I overensstemmelse med aftalen om den kommunale finansieringsreform foreslås det at nedsætte den kommunale andel af dødsboskatten vedrørende de manuelle eller endelige skatteansættelser for dødsboer fra de gældende 40 pct. til 33,3 pct., svarende til andelen for den maskinelt ansatte dødsboskat.

Provenuedgangen ved nedsættelsen skønnes at udgøre ca. 50 mio. kr. årligt. For den enkelte kommune varierer dødsboskatten betydeligt fra år til år, da skatten primært fremkommer fra et begrænset antal større dødsboer. Provenueeffekten af forslaget er indregnet i de samlede økonomiske virkninger af den kommunale finansieringsreform, og fremgår af indenrigs- og sundhedsministerens forslag til lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner.

...”

Kommunernes Landsforening fremkom med følgende høringssvar til lovforslaget:

”Kommunernes Landsforening har ingen specifikke kommentarer til lovforslagene. Kommunernes Landsforening henviser til, at deres bemærkninger til finansieringsreformen fremgår af deres høringssvar til Indenrigs- og Sundhedsministeriet.”

I Kommunernes Landsforenings høringssvar af 27. marts 2006 vedrørende finansieringsreformen hedder det:

”...

KL skal for det første på det kraftigste tage afstand fra, at det indgår i finansieringsreformen, at kommunerne fremover skal budgettere med et statsligt skøn for væksten i udskrivningsgrundlaget (”obligatorisk statsgaranti”). Ordningen har intet med udligning at gøre, men er tværtimod et forsøg på at begrænse den økonomiske fleksibilitet for kommunerne. Det vil ikke mindst komme vækstkommunerne til skade.

...

Med hensyn til efterreguleringer er [det] ikke rimeligt, at omfanget af efterreguleringer af skat og udligning begrænses til den ordinære regulering 2 år efter indkomståret. Trækkes afgørelsen af skattesager i langdrag, kan de i visse tilfælde indebære relativt store provenutab for enkelte kommuner, hvis omfanget af efterreguleringer reduceres.

...”

I betænkning over I. Forslag til lov om ændring af personskatteloven og andre skattelove (Indførelse af et sundhedsbidrag, ændringer som led i den kommunale finansieringsreform m.v.) og II. Forslag til lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove m.v. hedder det i bemærkningerne til ændringsforslag til den foreslåede affattelse af dødsboskattelovens § 92 og til lovens ikrafttrædelsesbestemmelse blandt andet:

”Til nr. 1-3

...

I lovforslaget er det foreslået, at der fra 2007 afregnes dødsboskat til kommunerne med en andel på $1/3$.

Efter de formelle regler skal den kommunale andel afregnes til kommunerne 3 år efter indkomståret.

...

Den samlede kommunale andel af dødsboskatten udgør ca. 600 mio. kr. årligt. Heraf afregnes omkring 300 mio. kr. løbende til kommunerne. Delingsreglen vedrørende den resterende del er i lovforslaget foreslået ændret fra $2/5$ til $1/3$. Størrelsen af provenuet, der ikke afregnes med kommunerne i 2007-2009, udgør således ca. 250 mio. kr. årligt. Kommunerne vil blive kompenseret for beløbet gennem bloktilskud.

...

Til nr. 9

I lovforslaget er det foreslået, at der fra 2007 afregnes dødsboskat til kommunerne med en andel på 1/3.

Som bestemmelsen i lovforslaget er udformet nu, skal der første gang afregnes dødsboskat efter tredjedelsreglen i 2007. Beløbet til afregning vedrører dødsboskat for indkomståret 2004 og opgøres pr. 1. maj 2006. I 2008 afregnes vedrørende 2005 og i 2009 vedrørende 2006.

Ifølge udformningen af ikrafttrædelsesbestemmelsen i lovforslagets § 11, stk. 2, bortfalder efterreguleringen af den kommunale andel af dødsboskat vedrørende øvrige tidligere år.

Imidlertid kan de eksisterende administrative systemer ikke sikre afregning af dødsboskat fra afsluttende ansættelser til de nye kommuner, da fordelingssystemet bygger på de eksisterende kommuner. Det vil være administrativt kostbart at udvikle et system, der efter 2007 kan fordele dødsboskat til gamle kommuner.

For den del af dødsboskatten, der ikke afregnes løbende sammen med den almindelige indkomstskat, foreslås derfor en suspendering af al afregning i 2007-2009 vedrørende indkomstårene 2004-2006. Herved sker der en tilpasning af reglerne for dødsboskat til de foreslåede regler i L 190 for den almindelige kommuneskat.

Fordelingen til kommunerne af denne del af dødsboskatten genoptages i 2010 vedrørende dødsboskat for 2007 og senere.

For den del af dødsboskatten, der vedrører afsluttende ansættelser, og som ikke fordeles til kommunerne i 2007-2009, bliver kommunerne kompenseret ved fastsættelsen af bloktilskud med en modsvarende bloktilskudsforhøjelse.

...”

Procedure

Parterne har procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokumenter.

Gentofte Kommune har i påstandsdokument af 25. september 2019 anført følgende:

”...

1 SAGENS PROBLEMSTILLING – DØDSBOSKATTELOVENS § 92

Denne sag vedrører sagsøgers ret til at oppebære 1/3 af dødsboskatten og af mellempriodeskatten fra dødsboer efter borgere, som svarede kommuneskat til sagsøger på dødsfaldstidspunktet.

Sagen drejer sig om, hvorvidt SKAT for indkomstårene 2007-2012 har foretaget korrekt afregning over for Gentofte kommune af denne andel, og spørgsmålet er nærmere, om afregningen indeholder dødsboskatten mv. vedrørende samtlige de dødsboer, som kommunen har krav på at få andel i dødsboskatten af.

Alle indkomstskatter pålignes og opkræves i dag af staten, uanset om den pågældende indkomstskat tilkommer staten eller kommunerne. Staten forestår således også påligningen og opkrævningen af den indkomstskat, som skal betales af dødsboer efter henholdsvis dødsboskattelovens § 30 (dødsboskat) og § 14 (mellempriodeskat).

For *skattepligtige dødsboer* opgøres afdødes og dødsboets skattepligtige indkomst under et for perioden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, til og med skæringsdagen i boopgørelsen (bobeskatningsperioden), jf. dødsboskattelovens § 19, stk. 2 (...). Et dødsbos indkomstår strækker sig således normalt over flere kalenderår. Af bobeskatningsindkomsten betales *dødsboskat* med 50 %, jf. dødsboskattelovens § 30.

Skattefritagne dødsboer betaler kun skat af afdødes skattepligtige indkomst for perioden fra indkomstårets begyndelse og indtil dødsfaldstidspunktet (mellemprioden), jf. dødsboskattelovens § 7. Hvis der kræves afsluttende ansættelse af indkomsten i mellemprioden, skal der betales *mellempriodeskat* med 50 %, jf. dødsboskattelovens § 14.

I det følgende omtales kun dødsboskatten, medmindre andet fremgår af sammenhængen.

Bestemmelsen om fordelingen af dødsboskatten mellem staten og kommunerne findes i dødsboskattelovens § 92 (...).

Stk. 1 fastlægger **fordelingsforholdet**:

"§ 92. Af dødsboskatten som nævnt i § 30 og af mellempriodeskatten som nævnt i § 14 tilfalder 1/3 den kommune, hvortil afdøde svarede kommuneskat på dødsfaldstidspunktet, og 2/3 tilfalder staten. Var afdøde ikke pligtig at svare kommuneskat på dødsfaldstidspunktet, tilfalder skatten efter 1. pkt. staten." (Min understregning).

Stk. 4 fastlægger **afregningstidspunktet**:

"Stk. 4. Kommunens andel af indkomstskatter for mellemprioden som nævnt i § 14 samt af dødsboskat som nævnt i § 30 afregnes af staten over for kommunen på grundlag af de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret. Afregning sker med 1/3 hver den 1. i månederne januar, februar og marts i det følgende kalenderår." (Min understregning).

Som det fremgår af stk. 1, har bopælskommunen efter lovens ordlyd et ubetinget krav på at modtage 1/3 af dødsboskatten efter sine borgere. Kun i det tilfælde, at en afdød ikke var pligtig at svare kommuneskat på dødsfaldstidspunktet, angiver loven, at hele dødsboskatten skal tilfalde staten.

Som det fremgår af stk. 4, afregnes kommunens andel i 3 rater i det 3. år efter dødsåret på grundlag af de oplysninger, der foreligger den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. Det betyder, at SKAT har mindst 8 måneder til at opgøre kommunens andel.

Bestemmelserne i dødsboskattelovens § 92, stk. 1 og stk. 4, fik deres nuværende formulering ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 (...). Der skete i den forbindelse to væsentlige ændringer.

For det første blev *kommunernes andel* af dødsboskatten i stk. 1 ændret fra 40 % til 1/3.

For det andet udgik de tidligere gældende regler i stk. 4, 3. og 4. punktum, om *årlige efterreguleringer* af dødsboskatten. De udgåede bestemmelser lød således (...):

"Den 1. maj hvert år sker der desuden en opgørelse af kommunernes og amtskommunernes andele af de beløb af dødsboskatten og mellempriode-skatten, der som følge af ændringer i skatteansættelser m.v. er ført i tilgang eller afgang siden forrige afregning. De opgjorte beløb afregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne januar, februar og marts i det følgende kalenderår." (Min understregning).

Afskaffelsen af de årlige efterreguleringer havde ifølge ændringslovens § 13, stk. 2, virkning for beløb, der opgøres den 1. maj 2009 (vedrørende dødsfald i 2007) eller senere, og som skal afregnes i 2010 eller senere.

Forud for afskaffelsen af de årlige efterreguleringer havde det således været uden betydning for opgørelsen af kommunernes andel, hvorledes udtrykket "de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret" blev fortolket, fordi de oplysninger, der fremkom efter det nævnte tidspunkt, blot blev medtaget ved de årlige efterreguleringer.

Med afskaffelsen af de årlige efterreguleringer for dødsfald fra og med 2007 (indkomståret 2007) er det blevet helt afgørende, hvorledes udtrykket "*de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret*" fortolkes, fordi kommunerne slet ikke får nogen andel af dødsboskatten vedrørende et givent bo, hvis oplysningerne vedrørende boet først anses for at foreligge efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. I så fald tilfalder hele dødsboskatten - i strid med den klare fordelingsbestemmelse i dødsboskattelovens § 92, stk. 1 - staten.

Det hedder i bemærkningerne til lovforslaget, L 207 af 29. marts 2006, om afskaffelsen af efterreguleringerne (...):

"Bestemmelserne i den gældende dødsboskattelovs § 92, stk. 4, 3. og 4. pkt. om efterreguleringer af dødsboskatten m.v. medtages ikke i forslaget til nyaffattelse af § 92, stk. 4. Det er en konsekvens af de ændringer af efterreguleringerne af indkomstskatter fra tidligere år, der er foreslået i det forslag til lov om ændring af lov om kommunal indkomstskat, som indenrigs- og

sundhedsministeren har fremsat samtidig med dette lovforslag."
(Mine understregninger).

Der er imidlertid en stor forskel på efterreguleringer af indkomstskatter (kommuneskatten) fra tidligere år og de såkaldte "efterreguleringer" af dødsboskatten.

Efterreguleringer af indkomstskatter er *ægte efterreguleringer* i den forstand, at der er tale om ændringer i indkomstskatternes størrelse. En afskaffelse af efterreguleringerne indebærer derfor ikke, at en kommune går glip af kommuneskatten vedrørende en given skatteyder, men alene, at kommunen går glip af efterfølgende ændringer af denne kommuneskat.

Anderledes forholder det sig med dødsboskatten. Her indebærer afskaffelsen af "efterreguleringerne", at kommunerne - i strid med fordelingsreglen i dødsboskattelovens § 92, stk. 1 - *går glip af hele deres andel af dødsboskatten* (bortset fra forskudsskatten) vedrørende de dødsboer, hvor oplysningerne først anses for at foreligge efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. Det er en kendsgerning, at lovgiver ikke har været opmærksom på denne konsekvens.

Sagens hovedspørgsmål er dermed, hvor langt behandlingen af et dødsbo skal være nået den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, for at en kommune har opnået ret til sin andel på 1/3 af dødsboskatten vedrørende dette bo, og dette spørgsmåls besvarelse beror på, hvad der skal forstås ved udtrykket "*de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret*" i dødsboskattelovens § 92, stk. 4.

2 SKATS ADMINISTRATION AF DØDSBOSKATTELOVENS § 92

SKAT administrerer dødsboskattelovens § 92 således, at en kommune *kun* har krav på sin 1/3 af dødsboskatten, *hvis* dødsboet har afsluttet bobehandlingen, *hvis* SKAT har modtaget boopgørelsen og selvangivelsen, *hvis* SKAT har færdigbehandlet dødsboskattesagen, *hvis* SKAT har foretaget skatteansættelsen og udskrevet skatteberegningen til dødsboet, samt *hvis* SKATs Betalingscenter har foretaget indberetning til SKATs eget slutsystem og fordelingsystem, *alt sammen senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret*.

SKAT fortolker altså udtrykket "*de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret*" som det beløb, som SKAT selv har indtastet i sit eget fordelingssystem senest denne dato. Hvis skattebeløbet ikke er indtastet i fordelingssystemet, foreligger der ingen "oplysninger" for SKAT. SKAT har dermed valgt det senest tænkelige tidspunkt som afgørende for, om fristen er overholdt, og dermed for, om en kommune har ret til sin lovmæssige andel af dødsboskatten.

Hvis SKAT f.eks. har modtaget boopgørelsen og selvangivelsen den 3. januar i det 2. år efter dødsåret og har afsluttet sagsbehandlingen, foretaget skatteansættelsen og fremsendt skatteberegningen til dødsboet den 3. marts, men SKATs Betalingscenter først får indtastet skattebeløbet i fordelingssystemet den 3. maj, så foreligger der - efter SKATs opfattelse - ingen "*oplysninger*" for SKAT den 1. maj. "*Oplysningerne*" foreligger først for SKAT på det efterfølgende tidspunkt, hvor SKAT selv har *valgt at indtaste* dødsboskattebeløbet i fordelingssystemet, dvs. den 3. maj. Kommunen har derfor - efter SKATs opfattelse - ikke ret til sin andel af dødsboskatten.

Selv i de tilfælde, hvor SKAT har afsluttet sagsbehandlingen vedrørende et givent dødsbo og foretaget skatteansættelsen og fremsendt skatteberegningen til dødsboet inden den 1. maj, er det altså fuldstændigt vilkårligt, om kommunen får sin andel af dødsboskatten vedrørende dette bo.

Efter SKATs fortolkning beror det således bl.a. på en række administrative forhold hos SKAT, som SKAT (staten) alene er herre over - herunder SKATs bemanning og sagsbehandlingstiden, SKATs prioritering af de enkelte sager, samt hvorvidt SKAT vælger at anfægte en værdiansættelse - om en kommune får en andel af dødsboskatten vedrørende et givent bo, eller om staten skal have det hele. SKATs fortolkning er således udtryk for et rent "tag selv bord".

SKATs fortolkning fører til, at kommunerne ikke får deres andel af dødsboskatten vedrørende en række boer - navnlig de større og mere komplicerede boer (bobestyrerboerne).

SKAT gør gældende, at SKATs fortolkning er den samme *efter* afskaffelsen af efterreguleringerne i 2006 som *før* (hvor fortolkningen var uden betydning), og at det

er i overensstemmelse med forarbejderne, når SKAT lægger vægt på den systemmæssige registrering som afgørende for kommunernes ret til andel af dødsboskatten.

3 GENTOFTE KOMMUNES HOVEDANBRINGENDER

Gentofte kommune er ikke enig i SKATs fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4.

Gentofte kommune gør gældende, at SKATs fortolkning af udtrykket "*de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret*" er i strid både med *ordlyden* af dette udtryk og med hele *formålet* med dødsboskattelovens § 92 - nemlig at kommunerne skal have 1/3 af dødsboskatten. SKATs restriktive fortolkning medfører en utilsigtet og ubegrundet begrænsning i opfyldelsen af dette formål.

Efter ordlyden er det alene afgørende, *hvilke faktuelle oplysninger der foreligger for SKAT den 1. maj i det 2. år efter dødsåret*, og ikke, om SKAT har valgt at forholde sig til de foreliggende oplysninger, at stille spørgsmål til dødsboet, at indtaste oplysningerne i SKATs eget system og/eller af andre grunde ikke har kunnet eller villet færdiggøre behandlingen af boets skatteansættelse og indtastningen i systemet inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Denne - naturlige - forståelse stemmer med formålet med dødsboskattelovens § 92, fordi kommunerne herved i videst muligt omfang får deres 1/3 af dødsboskatten i overensstemmelse med *fordelingsbestemmelsen* (hovedreglen) i § 92, stk. 1, og således, at der alene sker en afskæring efter den tekniske *afregningsbestemmelse* (undtagelsen) i stk. 4, hvis det ikke er muligt at foretage en beregning af dødsboskatten (og dermed kommunens 1/3) på grundlag af de oplysninger om boet, der foreligger den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Gentofte kommune gør derfor - til støtte for den **principale påstand** - gældende, at i hvert fald hvis et dødsbo er afsluttet, og boopgørelsen og/eller selvangivelsen er modtaget af myndighederne senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, så tilkommer der kommunen 1/3 af den dødsboskat, der kan beregnes på grundlag af de heri indeholdte oplysninger. Det betyder bl.a., at kommunerne vil få deres 1/3 af

dødsboskatten fra samtlige *privatskiftede* dødsboer, da boopgørelsen og selvangivelsen i et privat skifte skal indsendes til myndighederne senest 15 måneder efter dødsfaldet, dvs. senest den 31. marts i det 2. år efter dødsåret.

Når boet er afsluttet, foreligger alle relevante faktiske omstændigheder fastlåst i boopgørelsen og selvangivelsen, og boet har taget stilling til alle relevante værdiansættelser mv. Dødsboskatten udgør 50 % af den selvangivne indkomst. SKAT kan på dette grundlag uden videre beregne dødsboskatten (som i øvrigt allerede fremgår af boopgørelsen). Kommunens andel af dødsboskatten skal herefter udbetales den 1. januar, 1. februar og 1. marts i det 3. år efter dødsåret.

Hvis SKATs efterfølgende sagsbehandling måtte føre til, at dødsboskatten forhøjes *efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret*, f.eks. fordi SKAT anfægter de foretagne værdiansættelser, skal kommunen omvendt ikke have nogen andel af denne merskat. Det er en *efterregulering*, der fuldt ud tilfalder staten.

Med kommunens forståelse har hverken SKAT eller kommunerne nogen som helst indflydelse på, om kommunerne har krav på en andel af dødsboskatten vedrørende et givent bo. Det beror på en objektivt konstaterbar kendsgerning, og der skal derfor heller ikke udøves noget skøn fra SKATs side.

Med denne forståelse opnås også den størst mulige parallelitet med indkomstkatten, hvor kommunerne også erhverver ret til kommuneskatten, så snart en borger har indtastet sin selvangivelse, eller på det - tidligere - tidspunkt, hvor årsopgørelsen dannes automatisk, således som det sker for langt de fleste skatteydere.

Kommunens principale påstand om betaling af 16.421.321 kr. er i overensstemmelse med dette hovedanbringende. Det gælder således for alle de af påstanden omfattede 71 boer, at boerne er afsluttet, og at boopgørelse og/eller selvangivelse er modtaget af myndighederne senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

For 26 af de 71 boer gælder det yderligere, at SKAT har afsluttet sagsbehandlingen, foretaget skatteansættelsen og fremsendt skatteberegningen til dødsboet inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, men SKAT har først fået foretaget indtastningen i

fordelingssystemet efter den 1. maj. Gentofte kommunes **subsidiære påstand** om betaling af 5.027.910 kr. omhandler disse 26 boer.

Kommunen gør til støtte for den subsidiære påstand *principalt* gældende, at dødsboskattelovens § 92 i *det mindste må* fortolkes således, at kommunen har krav på sin andel af dødsboskatten vedrørende de boer, som tillige er helt færdigbehandlede (inkl. udskrivning af skatteberegning) af SKAT senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og som pr. denne dato alene ligger og venter på, at SKATs Betalingscenter skal tage sig tid til at indtaste tallene i fordelingssystemet.

Det gøres således gældende, at den formelle registrering i fordelingssystemet (inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret) ikke er en betingelse for, at en kommune har krav på sin andel af dødsboskatten af et givent bo, og selv hvis det var en betingelse, måtte det være valørdatoen (tidspunktet for skatteansættelsen og udskrivningen af skatteberegningen) - og ikke den tilfældige registreringsdato - der var afgørende.

Subsidiært gøres det vedrørende disse boer gældende, at SKAT har handlet ansvarspådragende ved ikke at indrette sin arbejdsgang således, at det tilsikres, at boer, der er helt færdigbehandlede (inkl. udskrivning af skatteberegning) inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, også indtastes i fordelingssystemet inden denne dato. Staten må derfor fralægge sig sin uberettigede berigelse.

4 SAGENS OPSTÅEN - BOET EFTER MÆRSK MC-KINNEY MØLLER

Som nævnt, er det staten, der forestår ligningen af de skattepligtige dødsboer, og den enkelte kommune har derfor ikke nogen form for indsigt i, hvilke oplysninger der foreligger den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Den eneste umiddelbart tilgængelige information, som en kommune har adgang til, er den fordelingskonto, hvorpå kommunens andel af dødsboskatterne løbende registreres. Heraf fremgår imidlertid ikke, hvilke boer dødsboskatterne vedrører - endsigse nærmere oplysninger om disse boer.

Kommunen modtager heller ikke nogen specifikation fra staten i forbindelse med afregningen af kommunens andel af dødsboskatten i månederne januar, februar og marts i det følgende kalenderår.

Det beror derfor også på en tilfældighed, at Gentofte kommune i denne sag har fået indsigt i, hvordan SKAT administrerer fordelingsreglen.

Den nærmere baggrund er følgende:

Foranlediget af, at kommunen i maj 2014 kunne konstatere, at kommunen alene var godskrevet i alt ca. 7 mio. kr. som kommunens andel af dødsboskatten fra boer efter borgere afgået ved døden i 2012, og da kommunen forventede at få 1/3 af de betydelige dødsboskatter fra boet efter skibsreder Mærsk Mc-Kinney Møller, der afgik ved døden den 16. april 2012, rettede kommunen ved email af 13. juni 2014 (...) henvendelse til SKAT med henblik på - til brug for budgetlægningen - at få skabt klarhed over størrelsen af kommunens andel af dødsboskatten, der ville komme til udbetaling i månederne januar, februar og marts 2015.

Denne email blev besvaret af SKAT ved email af 9. juli 2014 (...), hvori det blandt andet hedder:

"Jeg kan oplyse, at for så vidt angår kørsel 58 for indkomståret 2012 (afregning januar, februar, marts 2015) er det korrekt, at Gentofte kommune vil modtage de kr. 6.983.536 i kommunal udligning af dødsboskatterne. I dette beløb indgår alene dødsboskatter som hviler på de skatteberegninger, der er indberettet af SKAT til slutsystemet den 1. maj 2014 (dødsboskattelovens § 92, stk. 4).

Hvis dødsboet således ikke er blevet afsluttet skiftemæssigt og boopgørelse og selvangivelse derved ikke har kunnet indsendes til SKAT inden den 1. maj 2014 (for så vidt angår dødsfald i 2012) og skatteansættelsen derved ikke bliver indberettet til slutsystemet før efter den 1. maj i det andet år efter dødsåret/indkomståret, vil der ikke blive afregnet noget forskelsbeløb til en kommune.

Kommunen får derfor alene 1/3 af forskudsskatten for et sådant dødsbo.

De resterende dele af skatterne tilfalder staten.

Dette gælder selvom der kunne være betydelige skatterevante aktiver i boet, der enten sælges eller udloddes med beskatning i boet som vil udløse en boskat, der er betydeligt større end afdødes forskudsskat for dødsåret."

Kommunen ville således ikke få nogen andel af dødsboskatten fra boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller.

Dette svar gav kommunen anledning til nærmere at undersøge dels, hvorledes reglerne om fordeling af dødsboskatten mellem staten og kommunerne blev administreret af staten (herunder de økonomiske konsekvenser heraf for kommunen), jf. afsnit 4.1 nedenfor, og dels, hvilke oplysninger SKAT konkret var i besiddelse af den 1. maj 2014 vedrørende dødsboet efter Mærsk Mc-Kinney Møller, jf. afsnit 4.2 nedenfor.

4.1 SKATs sagsbehandling af dødsboer

SKAT har i skrivelse af 9. december 2014 (...) besvaret min email af 30. oktober 2014 (...) vedrørende SKATs sagsbehandling af dødsboer. Det hedder i skrivelsen bl.a.:

"Spørgsmål 1: *Hvordan ser et typisk sagsbehandlingsforløb ud? Hvilke skridt er indeholdt heri fra tidspunktet for modtagelsen af boopgørelsen og selvangivelsen, og indtil skatteberegningen er indberettet til slutsystemet?*

Svar:

Svaret tager udgangspunkt dels i et privat skifte og dels i et bobestyrerbo. SKATs gennemgang af boopgørelsen og

boselvangivelsen er den samme for begge skifteformer, men der er forskellige regler for valg af skæringsdag og proceduren vedrørende indsendelse af boopgørelsen er forskellig for de 2 skifteformer

Når et dødsbo er udlagt til solvent bobestyrerbehandling er den seneste skæringsdag der kan vælges 2-årsdagen for dødsfaldet, jf. dødsboskiftelovens § 66, stk. 2.

Hvis boets forhold imidlertid medfører, at boet ikke kan opgøres endeligt, kan skifteretten træffe beslutning om at skæringsdagen udskydes. Den endelige boopgørelse fremlægges til godkendelse på et bomøde senest 2 måneder efter skæringsdagen. Inden 2 uger efter bomødet skal boopgørelsen indsendes i et eksemplar til skifteretten og i et eksemplar til SKAT.

I et privatskiftet bo er den seneste skæringsdag 1-årsdagen for dødsfaldet, jf. dødsboskiftelovens § 31, stk. 1. Skifteretten kan dog tillade, at endelig opgørelse vedrørende en endnu ikke oppebåret indtægt eller lignende henskydes til tiden efter boets afslutning, jf. dødsboskiftelovens § 31, stk. 2. Dette vil typisk være tilfældet, hvis boet står overfor at afslutte forhandlingerne vedrørende en fast ejendom, men ikke kan nå, en endelig afslutning af salget inden 1-årsdagen for dødsfaldet. Den endelige boopgørelse skal indsendes til skifteretten i to eksemplarer. Skifteretten videresender det ene eksemplar til SKAT, jf. dødsboskiftelovens § 32.

SKAT har til opgave at påse, at aktiver og passiver er ansat i boopgørelsen til deres handelsværdi. Hvis en værdiansættelse ikke er baseret på en sagkyndig vurdering og SKAT finder, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien kan vi inden 3 måneder bede skifteretten om at udmelde en sagkyndig vurdering i medfør af dødsboskiftelovens § 93. SKAT kan også vælge selv at ændre værdiansættelsen. Det bemærkes, at hvis SKAT vælger selv

at foretage en ændring af en værdiansættelse har SKAT en frist på 3 måneder til at foretage ændringen. Hvis boet ikke er enig i SKATs ændring af værdiansættelsen kan boet - inden 4 uger efter modtagelsen af SKATs ændring af værdiansættelsen - bede skifteretten om at udmelde en sagkyndig vurdering, jf. boafgiftslovens § 12.

Når gennemgangen af boopgørelsen er afsluttet sender SKAT meddelelse til boet om at boets værdiansættelser er godkendt. Der sendes en kopi til skifteretten.

Hvis boet ikke er skattefritaget efter dødsboskattelovens § 6 følger det af samme lovs § 85, at boets selvangivelse skal indsendes senest samtidig med indsendelsen af boopgørelsen. Sammenhængen mellem boopgørelsen og selvangivelsen fremkommer ved, at SKAT skal anvende boopgørelsens værdiansættelser som afståelsessummer i forbindelse med evt. avanceberegninger, jf. dødsboskattelovens § 84.

SKAT gennemgår boets selvangivelse i forbindelse gennemgangen af boopgørelsen.

I forbindelse med gennemgangen af selvangivelsen kan det være nødvendigt, at indkalde yderligere materiale, udarbejde forslag og evt. afgørelse til en ændret skatteansættelse. Det bemærkes, at boets selvangivelse er undergivet fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, hvorefter SKAT skal afsende varsel om foretagelse eller ændring af den skattepligtige indkomst senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen (afgørelsen) skal foretages senest d. 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Hvis den skattepligtiges indkomstår - som det er tilfældet med dødsboer - ikke er sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 6.

Når gennemgangen af boets selvangivelse er afsluttet fremsender SKAT en skatteberegning til boet med kopi til skifteretten. SKATs afdeling Betaling og Regnskab i Horsens modtager samtidig en kopi af skatteberegningen, som benyttes til enten at opkræve en endelig dødsboskat eller udbetale en overskydende skat til boet (SAP-systemet). I samme arbejdsgang foretager Betaling og Regnskab en indberetning til slutsystemet (B855), hvilket er det afgørende tidspunkt for den kommunale afregning samt skattebeløbet.

Spørgsmål 2: *Hvilken betydning har det for indberetningstidspunktet, at SKAT ikke kan godkende selvangivelsen, f.eks. fordi SKAT ikke kan godkende en værdiansættelse?*

Svar:

Hvis SKAT ikke kan godkende en værdiansættelse af eksempelvis en fast ejendom og der er tale om et ikke skattefritaget bo og avancen vedrørende ejendommen således skal medtages i boets skattepligtige indkomst har en ændret værdiansættelse afsmittende virkning på ejendomsavancen og dermed på boets skatteberegning.

En ændret værdiansættelse kan således forsinke indberetningen af skatteberegningen.

Det samme gør sig gældende mht. ændring af værdiansættelsen af andre skatterelevante aktiver."

Skattestyrelsen har under retssagen fremlagt "Notat om den praktiske dødsbosagsbehandling" (...), der supplerer SKATs svar af 9. december 2014.

Der er endvidere fremlagt et antal opgørelser over de i sagen relevante dødsboer, alle udarbejdet af SKAT. En række af disse opgørelser er efterfølgende korrigeret, således

at de oprindelige opgørelser ikke længere er valide. De for sagen nu relevante opgørelser - ... - vil blive gennemgået nedenfor i afsnit 5 om kommunens påstande.

4.2 *Boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller*

Der er i sagen fremlagt et af SKAT udarbejdet udateret notat om, hvilke oplysninger SKAT var i besiddelse af - *henholdsvis før og efter den 1. maj 2014* - vedrørende boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller (...).

Det fremgår heraf bl.a., at boets skæringsdag var udsat til den 16. oktober 2015.

Det fremgår imidlertid også, at SKAT løbende under bobehandlingen – og *forud for den 1. maj 2014* – havde godkendt en række acontoudlodninger fra dødsboet.

SKAT havde således bl.a. ved skrivelse af 10. marts 2014 godkendt et af bobestyrene udarbejdet forslag til en model for salg og acontoudlodning af en meget betydelig post aktier i A.P. Møller-Mærsk A/S. Aktierne blev solgt og udlagt den 12. marts 2014, og SKAT godkendte udlægsværdien af aktierne ved skrivelse af 26. marts 2014 - dvs. *forud for den 1. maj i året 2 år efter dødsåret*.

SKAT har i duplikken af 22. marts 2018 (...) - som svar på kommunens opfordring (6) - oplyst, at avanceskatten vedrørende de i foråret 2014 solgte og udloddede aktier kan beregnes til ca. 3 mia. kr., at den samlede dødsboskat udgjorde ca. 4,4 mia. kr., og at avanceskatten på aktierne dermed udgjorde ca. 68 % af den samlede dødsboskat.

SKAT oplyste imidlertid også, at boopgørelse og selvangivelse først blev indgivet til SKAT ultimo 2015, og at SKAT ikke i foråret 2014 havde de fornødne oplysninger til at kunne beregne dødsboskatten på aktierne.

På den anførte baggrund traf Gentofte kommunalbestyrelse på sit møde den 18. juni 2018 beslutning om ikke at forhøje påstanden med nogen del af dødsboskatten vedrørende boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller.

Det kan således konstateres, at afskaffelsen af "efterreguleringerne" af dødsboskatten i 2006 har ført til, at Gentofte kommune ikke får sin andel af dødsboskatten

vedrørende dette bo på ca. 1,5 mia. kr., selv om der slet ikke er tale om en efterregulering.

5 OPGØRELSEN AF GENTOFTE KOMMUNES PÅSTANDE

Gentofte kommune har nedlagt påstand om betaling af yderligere andel af dødsboskat for indkomstårene 2007-2012 med **principalt** 16.421.321 kr. og **subsidiært** 5.027.910 kr.

Til støtte for den **principale påstand** gøres det gældende, at hvis et dødsbo er afsluttet, og boopgørelsen/selvangivelsen er modtaget af myndighederne senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, så tilkommer der kommunen 1/3 af den dødsboskat, der kan beregnes på grundlag af de heri indeholdte oplysninger.

Til støtte for den **subsidiære påstand** gøres det gældende, at dødsboskattelovens § 92 i det mindste må fortolkes således, at kommunen har krav på sin andel af dødsboskatten vedrørende de boer, som tillige er helt færdigbehandlede (inkl. udskrivning af skatteberegning) af SKAT senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og som pr. denne dato alene ligger og venter på, at SKATs Betalingscenter skal indtaste skattebeløbet i fordelingsystemet.

Opgørelsen af kommunens påstande fremgår af Påstandsopgørelsen (...), der henviser til 3 opgørelser over de af sagen omfattede boer, ... , der alle er udarbejdet af Skattestyrelsen.

Der er mellem parterne enighed om, at påstandsbeløbene talmæssigt er opgjort i overensstemmelse med styrelsens opgørelser. Der er altså ikke talmæssige uoverensstemmelser.

Nedenfor gennemgås, hvorledes påstandene er opgjort. Der tages udgangspunkt i styrelsens 3 opgørelser.

... (...) er det centrale bilag vedrørende indkomstårene (dødsårene) 2007-2011. Den **gule** farvekode omfatter de boer, hvor boopgørelsen blev modtaget og skatteberegningen foretaget før den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, men hvor

indtastningen i slutsystemet skete efter den 1. maj. De gule boer er således de boer, der er omfattet af kommunens subsidiære påstand. Af oversigten fremgår, at der er 23 boer, at kommunens andel af dødsboskatten udgør 6.721.240 kr., og at forskudsskatten, der skal modregnes heri, udgør 1.741.489 kr. Disse beløb er overført til Påstandsopgørelsen under "Ad 1". Under dette punkt optræder en yderligere post på 43.024 kr., der vedrører modregning af kommunens andel af forskudsskat i 3 boer med en dødsboskat på 0 kr., som er markeret med gul kant i de grønne boer i Som det fremgår af Påstandsopgørelsen, udgør kommunens krav vedrørende de 23 gule boer for indkomstårene 2007-2011 herefter 4.936.727 kr.

Den **orange** farvekode omfatter de boer, hvor boopgørelsen blev modtaget før den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, men hvor skatteberegningen først blev foretaget efter den 1. maj. De orange boer indgår således i den principale påstand (sammen med de gule boer). Af oversigten fremgår, at der er 40 boer, at kommunens andel af dødsboskatten udgør 15.059.262 kr., og at forskudsskatten, der skal modregnes heri, udgør 1.680.491 kr.

Den dødsboskat, der er beregnet vedrørende de orange boer i ... , er den samlede dødsboskat - efter at SKAT har foretaget *reguleringer af den selvangivne indkomst*. Da kommunen imidlertid ikke gør gældende, at kommunen skal have nogen andel af efterreguleringerne, har Skattestyrelsen tillige udarbejdet ... (...), der viser dødsboskatten beregnet på grundlag af den *selvangivne indkomst*. Det fremgår heraf, at kommunens andel af dødsboskatten vedrørende de 40 orange boer udgør 13.146.126 kr. Dette beløb er - sammen med kommunens andel af forskudsskatten på 1.680.491 kr. (...) - overført til Påstandsopgørelsen under "Ad 2". Under dette punkt optræder en yderligere post på 87.617 kr., der vedrører modregning af kommunens andel af forskudsskat i 8 boer med en dødsboskat på 0 kr., som er markeret med orange kant i de grønne boer i Som det fremgår af Påstandsopgørelsen, udgør kommunens krav vedrørende de 40 orange boer for indkomstårene 2007-2011 herefter 11.378.018 kr.

... (...) indeholder en opgørelse over kommunens krav vedrørende indkomståret 2012 (dødsåret 2012). Af opgørelsen fremgår, at der er 3 **gule** og 5 **orange** boer vedrørende dette indkomstår, og at kommunens krav (andel af dødsboskat - andel af forskudsskat) vedrørende de gule boer udgør 91.183 kr. og vedrørende de orange boer

udgør 15.393 kr., eller i alt 106.576 kr. Disse beløb er overført til Påstandsopgørelsen under "Ad 3".

Som det fremgår af Påstandsopgørelsen, kan den **principale påstand** - de **gule** og de **orange** boer, dvs. de 71 boer, hvor boopgørelse/selvangivelse er modtaget af SKAT inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret - herefter opgøres til 16.421.321 kr.

Tilsvarende fremgår det af Påstandsopgørelsen, at den **subsidiære påstand** - de **gule** boer, dvs. de 26 boer, hvor boopgørelse/selvangivelse er modtaget og skatteberegningen er foretaget inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret - kan opgøres til 5.027.910 kr.

... vedrørende indkomstårene 2007-2011 indeholder - udover oversigten på forsiden - en række specifikationer vedrørende de enkelte boer på de efterfølgende sider, herunder om, hvornår boopgørelse/selvangivelse er modtaget, hvornår skatteberegning er foretaget, og hvornår SKATs Betalingscenter har foretaget indtastning i slutsystemet/fordelingssystemet. Det er også angivet, hvor mange dage der er gået, fra skatteberegningen er foretaget, og indtil SKATs Betalingscenter har foretaget indtastningen. Endvidere er der oplysninger om dødsboskatten og forskudsskatten for hvert enkelt bo.

... vedrørende indkomståret 2012 indeholder de samme specifikationer.

... vedrørende indkomstårene 2007-2011 indeholder også oplysninger om **grønne** boer. De grønne boer er primært boer, hvor boopgørelsen/selvangivelsen er modtaget af SKAT efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. De grønne boer er ikke omfattet af Gentofte kommunes påstande.

6 NÆRMERE OM GENTOFTE KOMMUNES ANBRINGENDER

6.1 De dødsboskifteretlige regler - og samspillet med dødsboskatteloven

For at forstå konsekvenserne af at afskaffe de såkaldte "efterreguleringer" i dødsboskattelovens 92, stk. 4 - og dermed knytte kommunernes ret til en andel af dødsboskatten til de for SKAT foreliggende oplysninger på ét bestemt tidspunkt (den

1. maj i det 2. år efter dødsåret) - er det helt afgørende at kende og forstå de dødsboskifteretlige regler, herunder først og fremmest fristreglerne.

Som tidligere nævnt, løber indkomståret for et dødsbo fra påbegyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, til og med skæringsdagen i boopgørelsen, jf. dødsboskattelovens § 19, stk. 2 (...). Et dødsbos indkomstår strækker sig således normalt over flere indkomstår.

For **bobestyrerboer** gælder, at den seneste skæringsdag, der kan anvendes, er 2-årsdagen for dødsfaldet, jf. dødsboskiftelovens § 66, stk. 2 (...). Hvis boet ikke kan opgøres endeligt med den nævnte skæringsdag, kan skifteretten imidlertid bestemme, at skæringsdagen udskydes. De lange frister i bobestyrerboer er ofte en selvstændig grund til at vælge bobestyrerbehandling, og fristerne bliver derfor også ofte benyttet fuldt ud. F.eks. blev skæringsdagen i boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller, der døde den 16. april 2012, udskudt fra den 16. april 2014 til den 16. oktober 2015.

Ifølge dødsboskiftelovens § 68, stk. 1 (...), skal boopgørelsen senest 2 måneder efter skæringsdagen fremlægges til godkendelse på et afsluttende bomøde, og ifølge § 68, stk. 3, skal den endelige boopgørelse inden 2 uger herefter fremsendes til SKAT (og skifteretten). Selvangivelse skal indsendes senest samtidig med indsendelsen af boopgørelsen, jf. dødsboskattelovens § 85, stk. 2 (...). Boopgørelse og selvangivelse i et bobestyrerbo skal således indsendes senest 2 år og 2½ måned efter dødsfaldet (medmindre skifteretten meddeler forlængelse).

Det følger af det nævnte, at hvis en person afgår ved døden efter den 17. februar i et givent år, og boet behandles som et bobestyrerbo, der udnytter de almindelige frister i § 68 (uden forlængelse), så vil SKAT modtage boopgørelse og selvangivelse efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og hjemstedskommunen vil derfor *ikke* have ret til sin andel af dødsboskatten vedrørende dette bo. Hvis skifteretten yderligere har givet tilladelse til, at skæringsdagen udskydes, vil SKAT i praksis altid modtage boopgørelse og selvangivelse efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, uanset hvornår personen dør. Hjemstedskommunen vil derfor *aldrig* have ret til sin andel af dødsboskatten, hvis skifteretten giver tilladelse til udskydelse af skæringsdagen i et bobestyrerbo.

Som eksempler på bobestyrerboer, hvor Gentofte kommune ikke har fået sin andel af dødsboskatten, fordi boopgørelse og selvangivelse er indsendt efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, kan - ud over boet efter Mærsk Mc-Kinney Møller, hvor kommunens andel udgjorde ca. 1,5 mia. kr. - nævnes det grønne bo i 4. række i opgørelsen vedrørende dødsåret 2008 (...), hvor dødsboskatten udgjorde 53.555.700 kr., og det ligeledes grønne bo i 3. række vedrørende dødsåret 2010 (...), hvor dødsboskatten udgjorde 42.957.111 kr.

Det hænder naturligvis, at skæringsdagen i et bobestyrerbo fastsættes kortere end 2 år efter dødsdagen. Hvis personen f.eks. dør den 1. juli 2012, og skæringsdagen fastsættes til den 1. januar 2014 (1½ år), vil selvangivelse og boopgørelse blive indsendt den 15. marts 2014. Det er utænkeligt, at SKAT vil have afsluttet sin sagsbehandling, udskrevet skatteberegning og indtastet beløbet i fordelingsystemet inden den 1. maj 2014. Hvis SKATs fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, således lægges til grund, vil kommunen heller ikke i denne situation få sin andel af dødsboskatten.

Hvis SKATs fortolkning lægges til grund, er det således vanskeligt at forestille sig, at kommunerne i praksis vil få deres andel af dødsboskatten vedrørende ret mange bobestyrerboer.

For **privatskiftede boer** gælder, at den seneste skæringsdag, der kan anvendes, er 1-års-dagen for dødsfaldet, jf. dødsboskiftelovens § 31, stk. 1 (...). Skifteretten kan dog tillade, at en eller flere nærmere afgrænsede dele af boet henskydes til tiden efter boets slutning, og således at der efterfølgende indgives en tillægsboopgørelse herom, jf. stk. 2.

Ifølge § 32 skal boopgørelsen indsendes inden 3 måneder efter den valgte skæringsdag. Uanset valg af skæringsdag har arvingerne dog altid en frist på 9 måneder fra dødsdagen til indsendelse af opgørelsen. Boopgørelse og selvangivelse i et privat skiftet bo skal således indsendes til SKAT senest 15 måneder fra dødsfaldet.

Det følger heraf, at boopgørelse og selvangivelse altid vil blive indsendt inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. Hvis personen således dør den 31. december 2012, skal boopgørelse og selvangivelse indsendes senest den 31. marts 2014.

Hvis Gentofte kommunes fortolkning af dødsboskattelovens 92, stk. 4, lægges til grund, vil kommunerne således altid modtage deres 1/3 af dødsboskatten fra privatskiftede boer.

Hvis Skattestyrelsens fortolkning lægges til grund, beror det på, om SKAT har færdigbehandlet dødsboskattesagen, udskrevet skatteberegningen, og indtastet beløbet i fordelingsystemet inden den 1. maj.

Alene den omstændighed, at SKAT måtte vælge at anfægte en værdiansættelse, vil ofte i sig selv føre til en sådan forsinkelse af SKATs sagsbehandling, at kommunen ikke får sin 1/3 af dødsboskatten, jf. SKATs besvarelse af spørgsmål 2 i skrivelse af 9. december 2014 (...).

Også den omstændighed, at SKAT efter skatteforvaltningslovens § 26 vil kunne vente med at foretage skatteansættelsen til den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb, jf. SKATs svar på spørgsmål 1 i den nævnte skrivelse (...), viser, at kommunernes krav på 1/3 af dødsboskatten vil kunne gøres helt illusorisk, hvis SKATs fortolkning lægges til grund.

De **økonomiske konsekvenser** af ophævelsen af "efterreguleringerne" i dødsboskattelovens § 92, stk. 4, i 2006 er betydelige for kommunerne. For Gentofte kommune kan de økonomiske konsekvenser (inkl. konsekvenserne af SKATs omtvistede fortolkning) for *indkomståret 2008* illustreres på følgende måde:

Ifølge SKATs skrivelse af 9. december 2014 (...) modtog kommunen for indkomståret 2008 17.208.996 kr. som sin 1/3 af dødsboskatten vedrørende 94 boer.

Ifølge opgørelsen i ... (...) gik kommunen glip af følgende dødsboskatter (efter fradrag af forskudsskat):

11 grønne boer (1/3 af 82.034.736)	27.344.912
10 gule boer	1.660.958
13 orange boer	<u>1.607.968</u>

34 boer i alt

30.613.838

Hvis lovændringen ikke havde været gennemført, skulle kommunen således have modtaget 47.822.834 kr. som sin 1/3 af dødsboskatten vedrørende indkomståret 2008, og kommunen er dermed gået glip af 64 % af dette beløb.

For *indkomståret 2012* er kommunen, som ovenfor nævnt, gået glip af et beløb i størrelsesordenen 1,5 mia. kr., hvilket navnlig kan henføres til boet efter Mærsk McKinney Møller.

Det gøres gældende, at lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af lovændringen i 2006 ikke var opmærksom på samspillet mellem dødsboskiftereglerne og dødsboskatteloven. Lovgiver var derfor ikke klar over, at resultatet af lovændringen ville være, at kommunerne mistede deres andel af dødsboskatten vedrørende en række boer. Lovgiver ønskede at afskaffe *efterreguleringerne af dødsboskatten* som en "konsekvens" af afskaffelsen af *efterreguleringerne af kommuneskatten*, men kom uforvarende til at fratage kommunerne hele dødsboskatten vedrørende en række boer.

For så vidt angår de *grønne boer*, hvor boopgørelse/selvangivelse er modtaget efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og hvor der i øvrigt ikke har foreligget andre relevante oplysninger forud for dette tidspunkt, tvinger en ren ordlydsfortolkning til det resultat, at en kommune ikke har krav på sin andel af dødsboskatten, selvom dette resultat ikke har været tilsigtet af lovgiver.

For så vidt angår de *gule og orange boer*, hvor skat har modtaget boopgørelse/selvangivelse inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og hvor SKAT således har kunnet beregne dødsboskatten på grundlag af de pr. 1. maj foreliggende oplysninger, er kommunens ordlydsfortolkning helt i overensstemmelse med det af lovgiver tilsigtede formål med lovændringen.

6.2 *Det har aldrig været lovgivers hensigt at fratage kommunerne deres 1/3 af dødsboskatten efter kommunens borgere, jf. dødsboskattelovens § 92, stk. 1 - kun at afskaffe efterreguleringerne heraf, jf. bestemmelsens stk. 4*

Som ovenfor nævnt, blev de årlige efterreguleringer af dødsboskatten afskaffet ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 (...). Bemærkningerne til lovforslaget, L 207 af 29. marts 2006, vedrørende denne ændring af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, er sålydende (...):

"Bestemmelserne i den gældende dødsboskattelovs § 92, stk. 4, 3. og 4. pkt. om efterreguleringer af dødsboskatten m.v. medtages ikke i forslaget til nyaffattelse af § 92, stk. 4. Det er en konsekvens af de ændringer af efterreguleringerne af indkomstskatter fra tidligere år, der er foreslået i det forslag til lov om ændring af lov om kommunal indkomstskat, som indenrigs- og sundhedsministeren har fremsat samtidig med dette lovforslag." (Mine understregninger).

Der er ikke i forarbejderne til ændringen af dødsboskatteloven andre bemærkninger til afskaffelsen af efterreguleringerne af dødsboskatten, end at det er "*en konsekvens af de ændringer af efterreguleringerne af indkomstskatter fra tidligere år*", som er foreslået i L 190 af 29. marts 2006 om ændring af kommuneskatteloven (...). Dette lovforslag blev vedtaget som lov nr. 495 af 7. juni 2006 (...).

Begrundelsen for at afskaffe efterreguleringerne af *dødsboskatten* skal altså findes i L 190 af 29. marts 2006 om afskaffelse af efterreguleringerne af *kommuneskatten*.

Forinden L 190 af 29. marts 2006 gennemgås, gives et kort overblik over ændringerne af kommuneskatteloven fra 1995 og frem til lovændringen i 2006.

6.2.1 Kommuneskatteloven - forarbejder

Med **lov nr. 385 af 14. juni 1995** (...) blev der skabt mulighed for, at kommunerne kunne *vælge* enten selv at skønne over udskrivningsgrundlaget for kommunal indkomstskat eller at benytte et statsgaranteret udskrivningsgrundlag, jf.

kommuneskattelovens § 7 (ændringslovens § 2, nr. 2). De for nærværende sag relevante bestemmelser findes i lovens § 2, nr. 4, som er nærmere omtalt i lovforslagets bemærkninger (...).

Ifølge kommuneskattelovens § 15 udbetaler staten i begge tilfælde hver måned et beløb til foreløbig dækning af kommuneskatten.

For de kommuner, der selv har budgetteret udskrivningsgrundlaget, sker der - som hidtil - en efterregulering af de forskudsbetalte skattebeløb til de faktiske skattebeløb på grundlag af "*de oplysninger, der foreligger pr. 1. maj i året 2 år efter kalenderåret*", jf. kommuneskattelovens § 16. På dette tidspunkt er der for længst selvangivet/udskrevet årsopgørelser. Reguleringen omfatter både differencer i de *selvangivne indkomster* i forhold til de budgetterede indkomster og efterfølgende *ligningsmæssige ændringer* af de selvangivne indkomster. Forskelsbeløbet udbetales/modregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december. Efterreguleringen pr. 1. maj i det 2. år efter kalenderåret kaldes i det følgende "den ordinære efterregulering".

For de kommuner, der vælger at basere indkomstskatten på et statsgaranteret udskrivningsgrundlag, er afregningen af kommuneskatten endelig i den forstand, at der ikke foretages efterreguleringer i de tilfælde, hvor der er en difference imellem det garanterede udskrivningsgrundlag og de selvangivne indkomster. Derimod omfatter den ordinære efterregulering pr. 1. maj i det 2. år efter kalenderåret *ligningsmæssige ændringer* i forhold til den selvangivne indkomst, jf. kommuneskattelovens § 16 a. Forskelsbeløbet udbetales/modregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december.

Ifølge kommuneskattelovens § 16 b foretages der endvidere for alle kommuner hvert år pr. 1. maj, første gang i det 3. år efter kalenderåret, fornyede efterreguleringer som følge af *ændringer i skatteansættelserne* siden den 1. maj året før. Forskelsbeløbet afregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december. De årlige efterreguleringerne pr. 1. maj i det 3. år efter kalenderåret og senere kaldes i det følgende "*de årlige efterreguleringer*".

På basis af 1995-loven kan det således konstateres

- at kommunerne løbende modtager forskudsvis betaling af kommuneskatten,
- at forskudsbeløbet pr. 1 maj i det 2. år efter kalenderåret reguleres for de *selvangivne indkomster* (dog ikke, hvis kommunen benytter statsgaranteret udskrivningsgrundlag) samt eventuelle *ændringer i skatteansættelserne (ligningsmæssige ændringer)* i forhold til de selvangivne indkomster (den ordinære efterregulering), og
- at der herefter hvert år pr 1. maj foretages yderligere efterreguleringer for de i det forløbne år foretagne *ændringer i skatteansættelserne (de årlige efterreguleringer)*.

Ved **lov nr. 388 af 2. juni 1999** (...) blev der tilføjet et nyt stykke 6 til kommuneskattelovens § 16 b (ændringslovens § 4, nr. 2), hvorved der blev indført en tidsmæssig grænse for de årlige efterreguleringer, således at der for et givent kalenderår sidste gang foretages efterregulering i det år, der ligger 13 år efter kalenderåret.

Formålet med lovforslaget var at reducere omkostningerne ved nedlukningen af kildeskattesystemet.

Det hedder i lovforslagets (L 229 af 21. april 1999) bemærkninger til § 4 (...):

"En konsekvens af nedlukningen er, at alle skatter og betalinger vedrørende lukkede år over for borgerne afregnes af staten, og at der ikke efterfølgende vil ske en afregning af beløbene mellem staten og kommunerne. Der er med andre ord tale om, at staten overtager hele risikoen i relation til ændringer i beregnede skatter og betalingen heraf." (Min understregning).

Ved **lov nr. 61 af 29. januar 2003** (...) blev afregningstidspunktet for efterreguleringerne af kommuneskat i kommuneskattelovens § 16, § 16 a og § 16 b flyttet 3 måneder fra oktober, november, december til januar, februar, marts i det følgende år.

Ifølge lovforslaget, L 48 af 6. november 2002 (...), var formålet at skabe større budgetsikkerhed i kommunerne samt større sikkerhed omkring det kommunale

indtægtsgrundlag på tidspunktet for indgåelsen af aftalerne mellem regeringen og de kommunale organisationer om det kommende års økonomi.

Ved **lov nr. 495 af 7. juni 2006** (...) blev så de årlige efterreguleringer vedrørende *ændringer i skatteansættelserne* i kommuneskattelovens § 16 b helt afskaffet, derved at § 16 b blev ophævet, jf. ændringslovens § 1, nr. 18.

Det hedder i lovforslagets bemærkninger til § 1, nr. 18 bl.a. (...):

"Efter de gældende regler i indkomstskattelovens § 16 b foretages efterreguleringer for indkomstår op til 14 år tilbage i tiden. I forlængelse af ændringen af budgetteringen af indkomstskattegrundlaget foreslås det at afskaffe alle efterreguleringerne af indkomstkatten fra tidligere år. Afskaffelsen af disse efterreguleringer skal endvidere ses i lyset af, at efterreguleringerne - ligesom restancereglerne, der også foreslås afskaffet - navnlig har været begrundet i ligningsopgavens placering hos kommunerne." (Mine understregninger).

Det hedder endvidere i lovforslagets almindelige bemærkninger punkt 4.1.2 bl.a. (...):

"Afskaffelsen af efterreguleringerne fra tidligere år vil have en positiv effekt for de kommuner, der ville have fået negative reguleringer af skat og omvendt en negativ effekt for de kommuner, der ville have fået positive reguleringer af skat, som dog modereres, idet reguleringer er undergivet udligning. Samlet vurderes afskaffelsen af disse efterreguleringer kun at medføre en mindre omfordeling." (Mine understregninger).

Den ordinære efterregulering pr. 1. maj i det 2. år efter kalenderåret blev opretholdt for kommuner, der har valgt at budgettere med deres eget skøn over udskrivningsgrundlaget, således at der pr. dette tidspunkt - som hidtil - reguleres for såvel *selvangivne indkomster* som efterfølgende *ændringer i skatteansættelserne*, jf. ændringslovens § 1, nr. 17, vedrørende kommuneskattelovens § 16. (Bemærk, at det

oprindelige lovforslag gik ud på, at alle kommuner skulle budgettere på samme grundlag (statsgaranteret udskrivningsgrundlag), men at forslaget - under hensyntagen til kraftig kritik fra KL - blev ændret, således at ordningen med valg mellem selvbudgettering og statsgaranti blev opretholdt. Det oprindelige forslag i § 1, nr. 17, blev derfor ændret under 2. behandlingen af lovforslaget (...).

Det, der blev afskaffet i 2006, var således de årlige efterreguleringer vedrørende de - positive eller negative - *ændringer i skatteansættelserne* i perioden fra det 2. til det 13. år efter indkomståret. Reelt var der tale om, at der ikke længere skulle ske efterregulering for resultatet af en række skattesager. Resultatet heraf kunne være positivt eller negativt for de enkelte kommuner - og det modsatte for staten - men skønnedes i forslaget i det væsentlige at balancere.

Derimod var der ikke tale om, at kommunerne mistede (den ikke omtvistede del af) kommuneskatten fra kommunens borgere.

KL havde i sit høringssvar af 27. marts 2006 kritiseret afskaffelsen af de årlige efterreguleringer af kommuneskatten. Det hedder i høringssvaret bl.a. (...):

"Med hensyn til efterreguleringer er ikke rimeligt, at omfanget af efterreguleringer af skat og udligning begrænses til den ordinære regulering 2 år efter indkomståret. Trækkes afgørelsen af skattesager i langdrag, kan de i visse tilfælde indebære relativt store provenutab for enkelte kommuner, hvis omfanget af efterreguleringer reduceres." (Min understregning).

Som det fremgår, havde KL korrekt forstået, at lovforslaget alene drejede sig om de årlige efterreguleringer vedrørende *ændringer i skatteansættelserne* i perioden fra det 2. til det 13. år efter indkomståret, jf. udtrykket "skattesager".

Lovgiver valgte imidlertid at vedtage lovforslaget uændret på dette punkt.

6.2.2 Dødsboskatteloven - forarbejder

Når det i bemærkningerne til afskaffelsen af efterreguleringerne af *dødsboskatten* i L 207 af 29. marts 2006 hedder (...), at det er "*en konsekvens af de ændringer af efterreguleringerne af indkomstskatter fra tidligere år*", som er foreslået i L 190 af samme dato vedrørende *kommuneskatten*, lyder det jo umiddelbart tilforladeligt.

Men der er tale om æbler og pærer.

Lovgiver har nemlig fuldstændigt overset, at mens afskaffelsen af *efterreguleringerne af kommuneskatten* drejer sig om nogle begrænsede ændringer i skatteansættelserne i forhold til den kommuneskat, som kommunerne allerede har modtaget, indebærer en afskaffelse af *efterreguleringerne af dødsboskatten*, at kommunerne aldrig får deres 1/3 af dødsboskatten vedrørende en lang række boer - først og fremmest bobestyrerboer - som i stedet tilfalder staten.

Det beror på, at disse boer - på grund af de dødsboskifteretlige regler, jf. ovenfor afsnit 6.1 - ikke bliver afsluttet inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og at der derfor *ikke* på denne dato *kan* foreligge oplysninger for SKAT, som giver grundlag for en fordeling af dødsboskat til kommunen.

Der gælder ikke noget tilsvarende for *kommuneskatten*. Her mister kommunen ikke skatten vedrørende en given skatteyder, fordi de årlige efterreguleringer afskaffes. For det første får kommunen udbetalt skatten forskudsvis. For det andet foretages der en ordinær efterregulering den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, hvor der reguleres både i forhold til den selvangivne indkomst og i forhold til efterfølgende ændringer af skatteansættelsen. De årlige *efterreguleringer af kommuneskatten* er således i det hele - i modsætning til de årlige *efterreguleringer af dødsboskatten* - ægte efterreguleringer af en tidligere ansat skat vedrørende en skatteyder.

Afskaffelsen af "efterreguleringerne" af dødsboskatten, der notorisk indebærer, at kommunerne mister deres 1/3 af dødsboskatten vedrørende en lang række boer, har, som ovenfor nævnt, i sig selv stor økonomisk betydning for kommunerne.

Hvis SKATs fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4 - hvorefter der først foreligger "oplysninger" for SKAT, når SKAT har færdigbehandlet dødsbosagen (inkl. udskrivning af skatteberegningen) og har indtastet skattebeløbet i fordelingssystemet - måtte blive lagt til grund, vil tabet for kommunerne være langt større.

Som det fremgår ovenfor (...), var hovedbegrundelsen for forslaget om at afskaffe de årlige efterreguleringer af kommuneskatten det samtidigt fremsatte forslag om at ændre budgetteringen af udskrivningsgrundlaget for kommuneskatten (statsgaranteret udskrivningsgrundlag). Det var i denne situation ikke naturligt at fastholde de årlige efterreguleringer. Forslaget om at ændre budgetteringen af udskrivningsgrundlaget blev imidlertid opgivet, så denne begrundelse bortfaldt.

Tilbage var den supplerende begrundelse om, at afskaffelsen af efterreguleringerne skulle ses i lyset af, at efterreguleringerne navnlig havde været begrundet i ligningsopgavens placering hos kommunerne.

Denne begrundelse har ført til at fratage kommunerne *efterreguleringerne (de ligningsmæssige ændringer)* af kommuneskatten - og ikke selve kommuneskatten. Tilsvarende kan denne begrundelse naturligvis kun føre til at fratage kommunerne 1/3 af *efterreguleringerne (de ligningsmæssige ændringer)* af dødsboskatten - og ikke kommunernes 1/3 af selve dødsboskatten.

I L 190 vedrørende kommuneskatteloven er det forudsat, at afskaffelsen af efterreguleringerne *både kan være en fordel og en ulempe for kommunerne*, afhængigt af udfaldet af de enkelte skattesager (...).

Afskaffelsen af "efterreguleringerne" af dødsboskatten er imidlertid *éntydigt til fordel for staten*, fordi staten overtager kommunernes 1/3 af dødsboskatten fra en række - fortrinsvis - større boer. Også dette viser, at begrundelsen i lovforslaget til kommuneskatteloven ikke kan strækkes til at fratage kommunerne deres 1/3 af dødsboskatten vedrørende en række boer.

Dette understreges endvidere af, at L 207 vedrørende dødsboskatteloven overhovedet ikke omtaler denne konsekvens, ligesom lovforslaget overhovedet ikke indeholder

provenubemærkninger vedrørende afskaffelsen af efterreguleringerne. Lovgiver har givetvis forestillet sig, at provenubemærkningerne i L 190 var dækkende, hvilket, som nævnt, ikke er tilfældet.

L 207 indeholder alene provenubemærkninger vedrørende nedsættelsen af kommunernes andel af dødsboskatten fra 40 % til 1/3 i lovens § 92, stk. 1. Det fremgår her, at provenunedgangen for kommunerne under ét skønnes at udgøre ca. 50 mio. kr. (...).

Det er åbenbart, at lovgiver ikke har været opmærksom på konsekvenserne af at afskaffe "efterreguleringerne" af dødsboskatten. Der nævnes intet som helst herom i forarbejderne. Tværtimod, fremstilles det som om, at problemstillingen er den samme for dødsboskatten som for kommuneskatten. Afskaffelsen af "efterreguleringerne" er end ikke omtalt i de almindelige bemærkninger til lovforslaget. Det er givetvis anset for en teknisk regel, og lovgiver har overset den reelle betydning heraf.

Hvis det - i strid med fordelingsbestemmelsen i dødsboskattelovens § 92, stk. 1 - havde været tilsigtet at fratage kommunerne 1/3 af dødsboskatten fra en række af de største boer, ville det utvivlsomt have været omtalt i lovforslaget. Der ville i så fald være tale om en meget principiel ændring af dødsboskatteloven, som ville have givet anledning til omfattende politiske drøftelser.

En så vigtig ændring kan naturligvis ikke smugles ind ad bagvejen, og det er heller ikke forsøgt. Lovgiver har simpelthen ikke været opmærksom på problemstillingen.

Dette bekræftes af en artikel fra Politiken den 5. april 2015 med et interview af den daværende skatteminister, Kristian Jensen. Det hedder heri bl.a. (...):

"Lovændringen skete, mens Venstres nuværende næstformand, Kristian Jensen, var skatteminister.

Han forklarer, at der var tale om en blandt mange ændringer, der skete i forbindelse med kommunalreformen, hvor der blev flyttet rundt på opgaver og pengestrømme, og han kan ikke huske, om der var en særlig diskussion af den særlige tidsfrist dengang: "Vi

har ikke siddet og kalkuleret med, at Mærsk Mc-Kinney Møllers dødsboopgørelse ville trække ud i mere end to år, da vi vedtog loven", siger Kristian Jensen.

Folketinget har vedtaget, at en kommune skal have en tredjedel af skatterne fra boet.

Er det så fornuftigt at vedtage, at hvis behandlingen af boet trækker ud, så får kommunerne alligevel ikke denne andel? "Det er jo ikke en tilsigtet og planlagt virkning. Vi har ikke siddet og beregnet, at staten skulle have et større provenu og kommunerne et mindre. Vi lavede lovgivningen efter den bedste viden dengang."

Heller ikke KL var opmærksom herpå. KL har således i sit høringssvar til L 207 om dødsboskatten (...) i det hele henvist til sit høringssvar til L 190 om kommuneskatten (...).

På den anførte baggrund kan det konkluderes, at afskaffelsen af efterreguleringerne af dødsboskatten ikke - som anført i L 207 (...) - er en "konsekvens" af afskaffelsen af efterreguleringerne af kommuneskatten, men at den har langt videre - og helt utilsigtede - virkninger.

Gentofte kommune gør altså gældende, at det ikke ved ændringen af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, i 2006 var tilsigtet at fratage kommunerne deres 1/3 af dødsboskatten vedrørende nogen boer, og at der skal tages hensyn hertil ved fortolkningen af rækkevidden af lovbestemmelsen. Der skal ikke fortolkes videre, end ordlyden tvinger til.

6.3 *Den principale påstand*

Rationalet bag dødsboskattelovens § 92 er, at en kommune, som løbende har fået kommuneskat fra dens borgere, også skal have en del af dødsboskatten, når en borger afgår ved døden. Det giver af mange grunde god mening. Ved dødsfaldet realiseres afdødes aktiver, og den værdistigning, som er skabt over årene, kommer til

beskatning. Den skal kommunen naturligvis også have del i. Ofte er der tilmed tale om en udskudt skat, som kommunen har været med til at finansiere via et løbende fradrag i borgerens skattepligtige indkomst. Ved virksomhedsordningen har kommunen været med til at finansiere opbygningen af det opsparede overskud ved i borgerens levetid kun at få en foreløbig virksomhedsskat. Kommunen skal derfor naturligvis også have del i restskatten vedrørende det opsparede overskud. Kommunens deltagelse i provenuet af dødsboscatten er således på enhver måde den naturlige forlængelse af og afslutning på kommuneskatten, og det gælder, uanset om det er staten eller kommunen, der står for selve ligningen.

Bestemmelsens stk. 1 fastlægger delingsnormen mellem staten og kommunen. Kommunen skal have 1/3 og staten 2/3. Hvis afdøde ikke var pligtig at svare kommuneskat på dødsfaldstidspunktet, tilfalder hele dødsboscatten staten. Det er efter loven den eneste situation, hvor den tidligere hjemstedskommune ikke får sin andel af dødsboscatten.

Bestemmelsens stk. 4 fastlægger takten og tidspunktet for statens afregning af kommunens andel af dødsboscatten. Intet andet. Det har aldrig været meningen, at stk. 4 skulle have nogen som helst materiel betydning for, om en kommune havde ret til sin andel af dødsboscatten efter stk. 1.

I dødsboskatteoven fra **1996** skulle dødsboscatten afregnes "den 1. december i året efter det kalenderår, hvori skæringsdagen i boopgørelsen ligger". Desuden skulle der hver den 1. december ske afregning som følge af ændring af skatteansættelser (...).

Ved lovændringen i **1999** skete der en tilpasning af reglerne for den tidsmæssige afregning af dødsboscatten til de regler, der gjaldt for kommuneskatten, hvilket muliggjorde anvendelsen af slutskattesystemet (...). Efter denne ændring skulle dødsboscatten afregnes på grundlag af de oplysninger, der foreligger den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og afregningen skulle ske i oktober, november og december. Desuden skulle der hver den 1. maj foretages en opgørelse over ændringer, som ligeledes skulle afregnes i oktober, november og december. Der var alene tale om en teknisk ændring af reglerne om den tidsmæssige afregning, som ikke havde nogen materiel betydning for kommunernes ret til deres 1/3 af dødsboscatten. Det, som ikke

kom med i opgørelsen den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, kom med ved en senere opgørelse.

Parløbet med kommuneskatten fortsatte ved lovændringen i **2003**, hvor afregningstidspunktet for såvel kommuneskatten som dødsboskatten blev udskudt til månederne januar, februar og marts i det følgende år (...).

Ved lovændringen i **2006** (...) afskaffede lovgiver så de årlige efterreguleringer af dødsboskatten som en "*konsekvens*" af afskaffelsen af de årlige efterreguleringer af kommuneskatten. Som det er påvist ovenfor i afsnit 6.2, var det ikke lovgivers hensigt at fratage kommunerne deres 1/3 af dødsboskatten vedrørende nogen boer.

Under hensyntagen hertil, og da bestemmelsen er en undtagelse til hovedreglen i stk. 1, gøres det gældende, at stk. 4 skal fortolkes indskrænkende og således, at kommunerne i videst muligt omfang får deres andel af dødsboskatten.

Efter ordlyden er det alene afgørende, *hvilke faktuelle oplysninger der foreligger for SKAT den 1. maj i det 2. år efter dødsåret*, og ikke, om SKAT har valgt at forholde sig til de foreliggende oplysninger, at stille spørgsmål til dødsboet, at indtaste oplysningerne i SKATs eget system og/eller af andre grunde ikke har kunnet eller villet færdiggøre behandlingen af boets skatteansættelse og indtastningen i systemet inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Denne - naturlige - forståelse stemmer med formålet med dødsboskattelovens § 92, fordi kommunerne herved i videst muligt omfang får deres 1/3 af dødsboskatten i overensstemmelse med *fordelingsbestemmelsen* (hovedreglen) i § 92, stk. 1, og således, at der alene sker en afskæring efter den tekniske *afregningsbestemmelse* (undtagelsen) i stk. 4, hvis det ikke er muligt at foretage en beregning af dødsboskatten (og dermed kommunens 1/3) på grundlag af de oplysninger om boet, der foreligger den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Gentofte kommune gør derfor - til støtte for den **principale påstand** - gældende, at i hvert fald hvis et dødsbo er afsluttet, og boopgørelsen og/eller selvangivelsen er modtaget af myndighederne senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, så tilkommer der kommunen 1/3 af den dødsboskat, der kan beregnes på grundlag af de heri

indeholdte oplysninger. Det betyder bl.a., at kommunerne vil få deres 1/3 af dødsboskatten fra samtlige *privatskiftede* dødsboer, da boopgørelsen og selvangivelsen i et privat skifte skal indsendes til myndighederne senest 15 måneder efter dødsfaldet, dvs. senest den 31. marts i det 2. år efter dødsåret.

Når boet er afsluttet, foreligger alle relevante faktiske omstændigheder fastlåst i boopgørelsen og selvangivelsen, og boet har taget stilling til alle relevante værdiansættelser mv. Dødsboskatten udgør 50 % af den selvangivne indkomst. SKAT kan på dette grundlag uden videre beregne dødsboskatten (som i øvrigt allerede fremgår af boopgørelsen). Kommunens andel af dødsboskatten skal herefter udbetales den 1. januar, 1. februar og 1. marts i det 3. år efter dødsåret.

Hvis SKATs efterfølgende sagsbehandling måtte føre til, at dødsboskatten forhøjes *efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret*, f.eks. fordi SKAT anfægter de foretagne værdiansættelser, skal kommunen omvendt ikke have nogen andel af denne merskat. Det er en *efterregulering*, der fuldt ud tilfalder staten.

Med kommunens forståelse har hverken SKAT eller kommunerne nogen som helst indflydelse på, om kommunerne har krav på en andel af dødsboskatten vedrørende et givent bo. Det beror på en objektivt konstaterbar kendsgerning, og der skal derfor heller ikke udøves noget skøn fra SKATs side.

Med denne forståelse opnås også den størst mulige parallelitet med kommuneskatten, hvor kommunerne erhverver ret til skatten, så snart en borger har indtastet sin selvangivelse, eller på det - tidligere - tidspunkt, hvor årsopgørelsen dannes automatisk, således som det sker for langt de fleste skatteydere.

Kommunen er naturligvis opmærksom på, at der - ligesom ved fysiske personers selvangivelser - kan være fejl i en dødsboselvangivelse. Kan fejlen ikke rettes inden den 1. maj, må den korrigeres efterfølgende. Det er præcis det samme, som gælder vedrørende fysiske personer (kommuneskatten). Når forhøjelsen (som det typisk er) foretages efterfølgende, tilfalder hele provent heraf staten.

6.4 Den subsidiære påstand

6.4.1 Det principale anbringende - fortolkningen af dødsboskattelovens § 92

Kommunen gør til støtte for den **subsidiære påstand** *principalt* gældende, at dødsboskattelovens § 92 i det mindste må fortolkes således, at kommunen har krav på sin andel af dødsboskatten vedrørende de boer, som tillige er helt færdigbehandlede (inkl. udskrivning af skatteberegning) af SKAT senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, og som pr. denne dato alene ligger og venter på, at SKATs Betalingscenter skal tage sig tid til at indtaste tallene i fordelingssystemet.

Det gøres således gældende, at den formelle registrering i fordelingssystemet (inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret) ikke er en betingelse for, at en kommune har krav på sin andel af dødsboskatten af et givent bo, og selv hvis det var en betingelse, måtte det være valørdatoen (tidspunktet for skatteansættelsen og udskrivningen af skatteberegningen) - og ikke den tilfældige indtastningsdato - der var afgørende.

Hvis SKAT således f.eks. har modtaget boopgørelsen og selvangivelsen den 3. januar i det 2. år efter dødsåret og har afsluttet sagsbehandlingen, foretaget skatteansættelsen og fremsendt skatteberegningen til dødsboet den 3. marts, men SKATs Betalingscenter først får indtastet beløbet til fordelingssystemet den 3. maj, så har kommunen efter dette synspunkt krav på sin andel af dødsboskatten. For illustrationens skyld kan det være nyttigt at forestille sig, at kommunens 1/3 af dødsboskatten f.eks. udgør 100 mio. kr.

De "oplysninger", der foreligger for SKAT den 1. maj, er således i dette tilfælde ikke blot boopgørelsen og selvangivelsen, men SKATs egen ansættelse af dødsboskattebeløbet. Det ligger altså helt klart, hvor stort et beløb kommunens andel af dødsboskatten udgør - i eksemplet 100 mio. kr.

Alligevel hævder SKAT, at der ingen "oplysninger" foreligger for SKAT den 1. maj. "Oplysningerne" foreligger først på det efterfølgende tidspunkt, hvor SKAT selv har valgt at indtaste dødsboskattebeløbet i SKATs fordelingssystem, dvs. den 3. maj - med det resultat, at kommunen ikke får sine 100 mio. kr.

Gentofte kommune gør gældende, at en ordlydsfortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, klart fører til, at kommunen har ret til de 100 mio. kr., og at denne fortolkning går hånd i hånd med den kendsgerning, at det ikke ved afskaffelsen af efterreguleringerne i 2006 var lovgivers hensigt at afskaffe kommunernes grundlæggende ret i stk. 1 til deres 1/3 af dødsboskatterne.

Hvis den formelle registrering i fordelingssystemet pr. 1 maj måtte være afgørende, må SKAT i stedet sørge for, at beløbet registreres med valør den 3. marts - på samme måde som bankerne registrerer kontobevægelser og renter med en anden valørdato end bogføringsdatoen - således at det ikke er den tilfældige indtastningsdato (den 3. maj), der er afgørende.

6.4.2 Det subsidiære anbringende - SKAT har handlet ansvarspådragende

Subsidiært gøres det vedrørende disse boer gældende, at SKAT har handlet ansvarspådragende ved ikke at indrette sin arbejdsgang således, at det tilsikres, at boer, der er helt færdigbehandlede inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, også indtastes i fordelingssystemet inden denne dato.

Der kan være tale om endog meget betydelige dødsboskattebeløb i de enkelte boer, og virkningen for en kommune af, at registreringen sker for sent, er ikke, at kommunen alene går glip af en "efterregulering" (således som det er tilfældet for kommuneskatten), men derimod, at kommunen - i strid med formålet med dødsboskattelovens § 92, stk. 1 - slet ikke får sin andel af dødsboskatten vedrørende det pågældende bo, der i stedet fuldt og helt tilfalder staten.

Når hertil kommer, at det er staten, der autonomt organiserer og tilrettelægger arbejdet med dødsboerne, og at kommunerne hverken har indsigt i eller indflydelse herpå, må der påhvile staten en pligt til tillige at varetage kommunernes interesse og i hvert fald sørge for, at boer, der er færdigbehandlede, indtastes i fordelingssystemet inden den 1. maj.

Som ... (...) og ... (...) dokumenterer, har SKAT intet som helst gjort for at sikre, at en kommune får sin andel af dødsboskatten vedrørende et færdigbehandlet dødsbo. Tværtimod. Der er overhovedet ikke noget mønster i SKATs registreringer, som tager

mellem 1 og 84 dage i de enkelte sager. Sagerne ekspederes end ikke i den rækkefølge, hvori de kommer ind.

Selv i de tilfælde, hvor SKAT har afsluttet sagsbehandlingen vedrørende et givent dødsbo og fremsendt skatteberegningen til dødsboet inden den 1. maj, er det altså fuldstændigt vilkårligt, om kommunen får sin andel af dødsboskatten vedrørende dette bo.

Som det fremgår, har SKAT ingen som helst fokus på at varetage kommunernes interesse i så henseende, hvilket er klart ansvarspådragende, og staten må derfor fralægge sig sin uberettigede berigelse.

Skattestyrelsen har i processkrift B af 15. oktober 2018 bestridt, at SKAT skulle have handlet ansvarspådragende. Det hedder (...) bl.a., at *"Dødsboskattelovens § 92 ikke er styrende for SKATs organisering og prioriteringer"*, ligesom det bestrides, at SKAT skal have *"fokus på at varetage kommunernes interesse"*. Det bestrides altså ikke, at SKAT har negligeret kommunernes interesse.

Det hedder videre i processkrift B (...), at den generelle organisering (med fordelingen af opgaverne mellem SKATs dødsboenheder og SKATs Betalingscenter) i sig selv medførte, *"at kommunens krav om, at indberetninger foretages "samtidig" med skatteberegningen, er urealistisk"*.

Kommunen gjorde i processkrift 3 af 28. juni 2019 (...) heroverfor gældende, at denne sidstnævnte udtalelse er ganske illustrativ for problemstillingen og viser, at det er SKATs organisering, der er problemet. Men SKAT er en enhedsorganisation og har selv valgt sin organisering. Den er ikke naturgiven. Det havde været enkelt for SKAT at indrette sig på en sådan måde, at det blev tilsikret, at boer, der var færdigbehandlet inden den 1. maj, også blev registreret i fordelingsystemet, hvis der var et ønske herom fra SKATs side.

Videre blev det gjort gældende, at SKAT har en pligt til at organisere sig på en sådan måde, at det tilsikres, at kommunerne i videst muligt omfang får deres andel af dødsboskatten i overensstemmelse med dødsboskattelovens § 92, stk. 1.

I samme processkrift (...) opfordrede (20) kommunen Skattestyrelsen til at redegøre for, om SKAT - efter den for nærværende sag relevante periode (dvs. efter den 1. maj 2014) - har foretaget tiltag med henblik på at tilsikre, at kommunerne får deres andel af dødsboskatten i boer, hvor SKAT har afsluttet sagsbehandlingen og udskrevet skatteberegningen inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Skattestyrelsen har i processkrift D af 16. august 2019 besvaret opfordringen på følgende måde (...):

"Det kan tilføjes, at Skattestyrelsen med virkning fra 1. januar 2019 har besluttet at implementere en proces, hvorved det markeres på de skatteberegninger, som oversendes fra styrelsens dødsboenheder til Betalingscentret i marts eller april, at disse skal indberettes i slut-systemet inden den 1. maj. Betalingscentret vil herefter sørge for, at disse indberetninger foretages inden den 1. maj." (Mine understregninger).

Det kan på denne baggrund konstateres, at styrelsen - 2½ måned efter afgivelsen af processkrift B - har fundet anledning til nu at varetage "*kommunernes interesse*", hvad styrelsen i processkrift B bestred at være forpligtet til, og, at den løsning, som kommunen har peget på i sagen, ikke er "*urealistisk*", som hævdedt af styrelsen i processkrift B, men derimod er uhyre enkel.

Det gøres gældende, at der gælder en særlig *streng ansvarsnorm*, når SKAT forvalter kommunernes penge (betroede midler), og når kommunerne ikke løbende har mulighed for at efterkontrollere denne forvaltning. Dette gælder ikke mindst, når resultatet af en uhensigtsmæssig forvaltning automatisk fører til, at staten beriges på kommunernes bekostning. Der påhviler derfor SKAT en pligt til tillige at varetage kommunernes interesse.

Det forekommer i nærværende sag åbenbart, at SKAT har handlet *groft uagtsomt* ved for indkomstårene 2007-2012 at undlade at foretage indtastning af de omhandlede 26 boer i slutsystemet senest den 1. maj, når SKAT samtidig fandt, at denne indtastning var nødvendig for, at kommunen havde ret til sin andel af dødsboskatten.

Der er en *direkte årsagssammenhæng* mellem SKATs ansvarspådragende adfærd og kommunernes tab, og kommunernes tab - og statens modsvarende gevinst - er ikke blot en *påregnelig følge* men en *automatisk konsekvens* af SKATs adfærd.

Der er ikke noget hensyn at tage til SKAT, der enkelt kunne have indrettet sig på en sådan måde, at kommunerne ikke fik disse tab, og det er præcis, hvad styrelsen har indset og gennemført med virkning fra den 1. januar 2019.

Ved at betale erstatning får staten heller ikke et egentligt tab, men må blot fralægge sig sin uberettigede berigelse.”

Skattestyrelsen har i sit påstandsdokument af 25. september 2019 anført følgende:

”.....

2. Sagens tema

Sagens hovedspørgsmål er, om der er hjemmel til at udbetale Gentofte Kommune andel af dødsboskat på trods af, at dødsboskatten ikke var fastsat/ansat af Skattestyrelsen og dermed heller ikke var indberettet til slutsystemet (årsopgørelsessystemet) den 1. maj i det 2. år efter dødsårene 2007-2012.

Kommunens standpunkt er grundlæggende, at der skal ske fordeling af dødsboskat til kommunen, *selvom* der hverken er foretaget nogen skatteansættelse eller er sket indberetning af skatten, men at det er tilstrækkeligt, at der inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret er indgivet boopgørelse/selvangivelse.

Som det uddybes i det følgende, er det heroverfor Skattestyrelsens standpunkt, at der ifølge dødsboskattelovens § 92, stk. 4 (...), først kan og skal foretages en fordeling til kommunen, når der er et registreret beløb at fordele, dvs. når der er foretaget en skatteansættelse og sket indberetning heraf til slutsystemet.

Fordelingen har været forstået og administreret på denne måde i årtier – og det uden at lovgiver, forvaltningen eller kommunerne har stillet spørgsmålstegn ved det.

I stævningen (...) gjorde kommunen yderligere gældende:

at det er tilstrækkeligt til at udløse en kommunes ret til andel af dødsboskatten, at et dødsbo er afsluttet senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, hvis boopgørelsen og selvangivelsen efterfølgende indsendes inden rimelig tid til myndighederne, og

at en kommune under særlige omstændigheder kan have krav på dødsboskat, selv om et dødsbo ikke er afsluttet den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Disse anbringender frafaldt kommunen ved processkrift 2 som bekræftet af kommunen i processkrift 4 (...). Dette skal ses i sammenhæng med kommunens oplysning i processkrift 2 (...) om, at kommunalbestyrelsen på sit møde den 18. juni 2018 traf beslutning om, at kommunen ikke ville forhøje påstanden med nogen del af dødsboskatten vedrørende boet efter Arnold Mærsk Mc-Kinney Møller. Det er givet, at kommunens – tidligere – anbringender specifikt sigtede mod at få del i dødsboskatten vedrørende dette bo. Men det har kommunen altså opgivet.

Det kan på den baggrund lægges til grund, at kommunen anerkender, at dødsboskiftelovens § 92, stk. 4, indebærer væsentlige begrænsninger af, hvornår en kommune har krav på fordeling af andel af skatten.

Det kan desuden lægges til grund, at kommunen er enig med Skattestyrelsen i, at det er en nødvendig forudsætning for, at der er hjemmel til at indrømme en kommune 1/3 af dødsboskatten for et bo, at boopgørelsen og selvangivelsen er indgivet senest den 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Det, som navnlig adskiller parterne, er, at det efter kommunens opfattelse ikke blot er en nødvendig, men også en *tilstrækkelig* betingelse, at der er indgivet boopgørelse og selvangivelse.

Som anført mener kommunen således, at der tilkommer kommunen en andel af dødsboskatten, selvom der hverken er foretaget en ansættelse af dødsboskatten eller er foretaget indberetning af skatten i slutsystemet (årsopgørelsessystemet).

Kommunens subsidiære påstand er baseret på, at landsretten mener, at det også var nødvendigt, at Skattestyrelsen havde ansat dødsboskatten inden den 1. maj. Men

kommunen mener ikke, at det yderligere var nødvendigt, at skatten blev indberettet i slutsystemet inden dette tidspunkt.

Endnu mere subsidiært har kommunen gjort et erstatningsanbringende gældende.

3. Anbringender

3.1 Gentofte Kommune har ikke krav på yderligere andel af dødsboskatterne

Skattestyrelsen gør overordnet gældende, at Gentofte Kommunes andel af dødsboskat for dødsårene 2007-2012 år er opgjort og afregnet i overensstemmelse med dødsboskattelovens § 92.

Der er dermed ikke hjemmel til at betale kommunen yderligere andel af dødsboskatterne for disse år.

Kommunen har krav på en andel af dødsboskatten, når der er foretaget en ansættelse af dødsboskatten – hvilket sker *manuelt* (i et regneark) – og når dødsboskatten herefter er indberettet i slutsystemet inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret, på hvilket grundlag der sker en *maskinel* fordeling ved, at fordelingssystemet trækker data i slutsystemet.

Der skal efter dødsboskattelovens § 92, stk. 4, foretages én – og kun én – opgørelse af kommunens andel af dødsboskatten, og denne opgørelse foretages umiddelbart efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret på grundlag af de oplysninger, der foreligger på dette tidspunkt.

Bestemmelsens ordlyd – ”*oplysninger, der foreligger*” – skal forstås som de registrerede oplysninger om dødsboskatten.

Det er givet, at der med ”*oplysninger, der foreligger*” ikke skal forstås alle oplysninger af faktisk karakter, der findes et eller andet sted. Det er kommunen da også enig i, da kommunen har frafaldet anbringender i den retning – og har opgivet at forfølge mia.-kravet i Mærsk-boet, selvom der for dette bo forelå en række oplysninger hos SKAT inden 1. maj i det 2. år efter dødsåret.

Skattestyrelsens standpunkt har yderligere støtte i bestemmelsens forhistorie og forarbejder, jf. herom uddybende nedenfor om sammenhængen med systemet for fordeling af kommunale indkomstskatter.

Fordelingsreglens baggrund/formål er, at fordelingen skal ske på et grundlag, der både er objektivt og autoritativt (skatteansættelsen) og på en måde, som er praktisk administrérbar.

Lovgiver har på derfor valgt en ”mekanisk” tilgang, hvor fordelingen af skatter til kommunerne sker på grundlag af de systemmæssige registreringer pr. 1. maj. Det er jo først, når der er foretaget en manuel ansættelse af dødsboskatten, og når denne er indberettet i slutsystemet, at der foreligger oplysninger, som kan fordeles maskinelt via fordelingsystemet. Det er den eneste fortolkning, som giver mening.

Sådan har man da også foretaget fordelingen efter fast og langvarig praksis. Således har dødsboskattelovens § 92 til stadighed været forstået og administreret sådan, at det – simpelthen – er den dødsboskat, der pr. 1. maj i det 2. år efter dødsåret er indberettet til slutsystemet, som umiddelbart efter overføres til fordelingsystemet som grundlag for den efterfølgende afregning til kommunerne. Sådan var det, da ligningen lå hos kommunerne (før november 2005), og sådan har det været siden.

Kommunen ønsker, at fordelingsreglen forstås på en helt anden måde, end den har været udmøntet i årtier. Kommunens forståelse er dermed også uforenelig med fast og årelang praksis for fordeling af dødsboskatter, og det vil derfor have vidtrækkende administrative og økonomiske konsekvenser, hvis kommunen havde ret i sin modstående fortolkning af dødsboskattelovens § 92.

Der er i det hele taget ikke noget opsigtsvækkende i, at det er afgørende, hvilke data fordelingsystemet kan *trække fra* slutsystemet (årsopgørelsessystemet) på én bestemt dato. Der er hverken noget ”*utilsigtet*” eller ”*ubegrundet*” i denne forståelse og administration, jf. modsat stævningen (...).

Kommunen har ikke krav på yderligere andel af dødsboskat, hvis blot boopgørelse og selvangivelse er indsendt til Skattestyrelsen inden den 1. maj i det 2. år efter dødsåret. Det ville betyde, at der skulle ske en fordeling ud fra den skatteberegning, som bobestyrer/arvingerne selv har foretaget, men som endnu ikke er kontrolleret af

Skattestyrelsen. Det er altså ikke endelige oplysninger, men usikre og uprøvede oplysninger. Det kommer (naturligvis) ikke på tale at foretage en fordeling til kommunen, når der ikke er foretaget en skatteansættelse pr. 1 maj i året 2 år efter dødsåret.

Det bemærkes herved, at Skattestyrelsen vil efterprøve en række forskellige forhold, når boopgørelse/selvangivelse modtages, jf. for en uddybende redegørelse styrelsens notat af 12. marts 2018 (...). Den samme forpligtelse påhvilede i øvrigt kommunerne, da ligningen lå hos dem. Som illustreret med eksemplerne i ... vil det desuden ofte være relevant at anmode boet om yderligere oplysninger. Skattestyrelsens efterprøvelse indebærer ofte væsentlige ændringer af de oplysninger, som blev afgivet med boopgørelsen/selvangivelsen.

Først når Skattestyrelsens dødsboenhed har afsluttet prøvelsen af boopgørelsen/selvangivelsen, ansætter styrelsen dødsboskatten. Dette sker ved en manuel skatteberegning (i et regneark). Skatteansættelsen foretages således ved en manuel behandling og beregning for hvert enkelt skattepligtigt bo.

Skattestyrelsen sender herefter skatteansættelsen til boet med kopi til skifteretten. Dette er vel at mærke den første og eneste beregning og ansættelse af dødsboskatten, som det skattepligtige bo modtager fra Skattestyrelsen. Det er med andre ord først på dette tidspunkt, at der er foretaget en ansættelse af dødsboskatten for boet.

Samtidig sender styrelsen skatteberegningen til Skattestyrelsens Betalingscenter (i Ringkøbing), som bl.a. håndterer indberetninger til slutsystemet (årsopgørelsessystemet) og opkrævning eller udbetaling af skatter til dødsboet (via SAP-systemet). Før november 2005 var det kommunerne, som ansatte dødsboskatten, hvorefter de sendte ansættelsen til de statslige skattemyndigheder, som indberettede skatter i slutsystemet til brug for den kommunale fordeling.

Der har således til stadighed været en tidsmæssig forskydning mellem indgivelse af boopgørelse/selvangivelse, skatteansættelsen/-beregningen og indberetning til slutsystemet.

Og det har til stadighed været sådan, at kommunernes andel af dødsboskatterne blev opgjort ved, at fordelingssystemet trak de registrerede data om disse skatter pr. et fastsat tidspunkt.

Hvis skatteansættelsen og den efterfølgende indberetning til slutsystemet er foretaget senest den 1. maj i året to år efter dødsåret, vil kommunen få afregnet en andel af dødsboskatten ved de næste afregninger. Umiddelbart efter den 1. maj sker der således en kørsel i fordelingssystemet, som derved henter data i slutsystemet om dødsboskatten for boer fra dødsåret 2 år før det indeværende år. De data, der på denne måde – én gang årligt – overføres til fordelingssystemet, danner grundlag for fordelingen af skatter til kommunerne efter dødsboskattelovens § 92, stk. 4. Når der er foretaget en opdatering i systemet (kørsel) efter 1. maj i det 2. år efter dødsåret, er opgørelsen endelig, dvs. at beløbene til udbetaling i førstkommande januar-marts ligger fast.

Hvis den statslige skatteforvaltning derimod først foretager indberetning af skatterne til slutsystemet efter den 1. maj i året to år efter dødsåret, vil de således indberettede skatter ikke blive overført til fordelingssystemet umiddelbart efter 1. maj og betalt til kommunen ved de næste afregninger.

Der eksisterede indtil 2006 en efterreguleringsordning (...), som indebar, at indberetningerne efter 1. maj blev medtaget ved kørslen pr. 1. maj i det følgende år. Sådanne efterreguleringer medførte altså, at kommunerne – i senere år – fik andel af dødsboskatter, selvom indberetning af dødsboskatten til slutsystemet skete efter den 1. maj 2 år efter dødsåret.

Det var således ene og alene den systemmæssige registrering pr. 1. maj, som afgjorde, om kommunen fik andel af dødsboskatten i forbindelse med den ordinære afregning ved kørsel den 1. maj i året 2 år efter dødsåret – og ellers i forbindelse med efterreguleringerne.

Gentofte Kommune kræver andel af dødsboskatten for en række boer, for hvilke kommunen før 2006 ville have fået andel af dødsboskatten i *senere* år pga. denne efterreguleringsordning. Men denne ordning er afskaffet, og bestemmelsen indeholder således ikke længere hjemmel til, at Gentofte Kommune får andel af dødsboskatten, når indberetningen til slutsystemet foretages senere end den 1. maj i det 2 år efter dødsåret.

Ved reformen af det kommunale finansieringssystem i 2006 ophævedes således hjemlen til at foretage de årlige efterreguleringer, som – indtil da – medførte, at der løbende skete afregning til kommunerne også på grundlag af de oplysninger, som først forelå efter den 1. maj i året 2 år efter dødsåret. Det var bl.a. administrative hensyn (forenkling), som bevirkede, at de årlige efterreguleringer blev afskaffet i 2006 (...). Baggrunden var desuden, at ligningsopgaven i 2005 var overgået fra kommunerne til staten, hvorfor det ikke længere var relevant via årlige efterreguleringer at skabe incitament til kommunernes ligningsindsats (...). Også henset til kommunernes fremtidige størrelse og økonomi gik lovgiver herved bort fra den hidtidige ”millimeterretfærdighed”.

Det var både før og efter 2006-reformen sådan, at afregningen for dødsåret sker på grundlag af de oplysninger, som var indberettet i slutsystemet senest den 1. maj i året 2 år efter dødsåret. Der er ingen holdepunkter for at fortolke dødsboskiftelovens § 92, stk. 4, 1. pkt., forskelligt før og efter, at efterreguleringerne blev afskaffet – hvilket kommunen da heller ikke gør gældende.

Hvis kommunens fortolkning af § 92, stk. 4, 1. pkt., var rigtig, så ville det indebære, at der dengang ligningen lå hos kommunerne skulle ske fordeling til kommunerne via det statslige fordelingsystem på grundlag af de oplysninger, som var indleveret via boopgørelse/selvangivelse til skatteforvaltningen i 270 kommuner inden den 1. maj. Det kræver næppe nogen nærmere forklaring, at dette ville være praktisk urealistisk. Sådan har dødsboskattelovens § 92, stk. 4, da heller aldrig været fortolket eller administreret.

Fordeling af dødsboskatter og kommunale indkomstskatter

Fordelingen af dødsboskatter er på nogle punkter parallelt med fordelingen af kommunale indkomstskatter, som nu er reguleret i kommuneskattelovens §§ 15-16 (...).

Den nærmere udformning af bestemmelserne om fordeling af indkomstskatter og dødsboskatter er ganske teknisk. I denne sammenhæng er det væsentlige imidlertid ikke disse nærmere teknikaliteter.

Det centrale er, at bestemmelserne har fælles rødder og har den fællesnævner, at det er afgørende for fordelingen, hvilke beløb der er registreret i systemet pr. en given dato.

Der er gennem tiden sket en række lovændringer, men man har ikke ændret ved, at det er afgørende for fordelingen, hvilke skatter der er ansat og registreret på et givent tidspunkt.

Bestemmelserne stammer fra kildeskattelovens § 64, der helt tilbage fra 1967 regulerede fordelingen af både indkomstskatter og dødsboskatter.

Kildeskattelovens § 64 som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 595 af 15. august 1991 er medtaget Bestemmelsen indeholdt bl.a. en efterreguleringsordning, hvorved der hver den 1. november skete afregning af de beløb af kommunal indkomstskat, der *"som følge af ændringer i skatteansættelserne, bevillingsmæssig eftergivelse, uerholdelighed eller af andre grunde er ført i tilgang eller afgang siden forrige afregning"* (mine understregninger). Det fremgik af stk. 6, at kommunens andel af indkomstskatten af dødsboer afregnes af staten samtidig med afregningen af de kommunale indkomstskatter.

Ved lov nr. 182 af 23. marts 1992 blev kildeskattelovens § 64 ændret (...), bl.a. derved at der *"på grundlag af de oplysninger, der foreligger pr. 1. maj i året 2 år efter kalenderåret"* skulle foretages en opgørelse af, om de foreløbige månedlige betalinger til en kommune viste sig at være for store eller små. Samtidig blev den nævnte efterreguleringsordning afpasset (stk. 5), således at der hvert år pr. 1. maj skulle foretages en opgørelse af de kommunale indkomstskatter, der som følge af ændringer i skatteansættelser m.v. *"er ført i tilgang eller afgang siden 1. maj året før"* (min understregning). Skattebeløbene skulle i alle tilfælde afregnes med en tredjedel hver den 1. i månederne oktober, november og december.

For dødsboskatten blev det bestemt (stk. 7), at kommunens andel skulle afregnes den 1. december i året efter det pågældende indkomstår. Der blev indsat en bestemmelse om årlige efterreguleringer, således at der hvert år den 1. december skulle ske afregning af de beløb af indkomstskatten af dødsboer, *"der som følge af ændringer i skatteansættelser er ført i tilgang eller afgang siden forrige afregning"* (min understregning). De understregede ord viser, at det afgørende er de registrerede forhold (*"ført i"*).

Fra kildeskatteloven fra 1967 og frem til 1995/1996 var det reguleret i kildeskattelovens § 64, hvordan der skulle ske fordeling af de kommunale indkomstskatter og dødsboskatterne. Herefter blev fordelingen af dødsboskatterne videreført som dødsboskattelovens § 92 (...) og fordelingen af indkomstskatterne videreført som kommuneskattelovens §§ 16-16 b (...).

Der er ingen holdepunkter for, at det hidtidige faste princip for fordelingen, dvs. at det var afgørende, hvilke skatter der var indberettet, hermed blev forladt. Tværtimod støtter både ordlyden af og forarbejderne til kommuneskattelovens §§ 16-16 b (...), at der med ”oplysninger, der foreligger pr. 1. maj i året 2 år efter kalenderåret” fortsat skal forstås den beregnede/ansatte og indberettede sluskat.

Denne forståelse bekræftes også i efterfølgende lovgivning, jf. herved forarbejderne til lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af kommuneskatteloven m.v. (...), som satte en grænse på 13 år for efterreguleringerne. Af forarbejderne fremgår (...), at det er de systemmæssige registreringer, bl.a. i slusystemet (årsopgørelsessystemet), som er afgørende for fordelingen,

I 1999 blev desuden foretaget en ændring af dødsboskattelovens § 92 ved lov nr. 166 af 24. marts (...), som bl.a. indebar, at der ligesom for indkomstskatterne skulle ske afregning til kommunerne oktober, november og december på grundlag af de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret (kalenderåret for indkomstskatterne). Loven videreførte den årlige efterregulering (afpasset til maj og oktober-december), hvorefter der hver den 1. maj desuden skulle ske en opgørelse af kommunernes andele af beløb af dødsboskatten, der ”som følge af ændringer i skatteansættelser m.v. er ført i tilgang eller afgang siden forrige afregning”. (...)

Ved lov nr. 61 af 29. januar 2003 (...) – som bl.a. ændrede kommuneskattelovens §§ 16-16 b og dødsboskattelovens § 92, stk. 4 – blev bestemmelserne om statens afregning af den kommunale andel af indkomstskat, dødsboskat m.v. ændret fra afregning oktober, november og december i det pågældende kalenderår til januar, februar og marts i det følgende kalenderår.

Kommunen har påpeget, at afregningen først skal foretages januar-marts i det følgende år (...). Men som det beskrives i forarbejderne (...), var baggrunden dels at skabe større budgetsikkerhed for kommunerne, dels at skabe større sikkerhed omkring det kommunale indtægtsgrundlag i forbindelse med regeringens årlige økonomiaftaler med de kommunale parter. Den omstændighed, at der afregnes i det følgende år, er altså uden relevans for spørgsmålet om, hvordan kommunens andel af dødsboskatterne skal opgøres. Forud for lovændringen i 2003 skete afregningen i øvrigt i oktober-december. Det var således også

forud for lovændringen sådan, at der blev trukket data på et tidligere tidspunkt (1. maj) og afregnet på et senere tidspunkt (oktober-december), men uden at dette førte til, at der så blev trukket data på ny på afregningstidspunkterne.

Ved den omtalte reform af det kommunale finansieringssystem i 2006 blev de årlige efterreguleringer i det 3., 4., 5. år osv. afskaffet for både dødsbo- og indkomstskatter (...).

Konsekvensen af denne samtidige afskaffelse af de årlige efterreguleringer i dødsboskattelovens § 92 og i kommuneskattelovens §§ 16-16 b var, at opgørelsen den 1. maj i året to år efter dødsåret, henholdsvis indkomståret er endelig. Der sker herefter ikke længere nogen fordeling til kommunerne af de skatter, som først ansættes og indberettes til slutsystemet efter den 1. maj i det 2. år efter dødsåret/indkomståret.

Der er derfor ikke hjemmel til at udbetale Gentofte Kommune andel af dødsboskatten for de omhandlede boer.

Kommunens anbringender

Kommunen støtter sig navnlig på ordlyden af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, men der er ingen støtte i lovteksten – eller for den sags skyld i forarbejderne eller andetsteds – for, at der ved "*oplysninger, der foreligger*" skal forstås oplysningerne i boopgørelsen/selvangivelsen.

Hvis lovgiver vitterligt mente, at retsstillingen skulle være den, at fordelingen skulle ske på grundlag af borgerens – usikre og uprøvede – oplysninger i boopgørelsen/selvangivelsen, ville dette have fremgået *eksplicit* af lovteksten. Men dette fremgår end ikke antydningvis i lovteksten eller i forarbejder m.v.

Det er heller ikke tilstrækkeligt, at dødsboskatten er ansat manuelt, når fordelingen som beskrevet ovenfor er baseret på det maskinelle slut- og fordelingsystem.

Der er i det hele taget ikke noget grundlag for kommunens udvidende fortolkning af § 92, stk. 4, (... "*videst muligt omfang*"). Dødsboskattelovens § 92, stk. 1, om fordeling af 1/3 til kommunerne danner heller ikke grundlag for en sådan udvidende fortolkning af stk. 4. Der er jo netop enighed mellem parterne om, at stk. 4, indebærer væsentlige begrænsninger

af, hvornår en kommune har krav på fordeling af en andel af dødsboskatten, jf. ovenfor afsnit 2.

Tilbage står kommunens anbringender om (...), at Skattestyrelsens fortolkning vil føre til, at det er administrative forhold, som styrelsen selv er herre over, herunder bemanning, sagsbehandlingstid og prioritering, der er afgørende for, om kommunen får andel i dødsboskatten.

Hertil er blot at bemærke, at lovgiver har indført og fastholdt den ordning, at det er afgørende, hvad der er registreret pr. 1. maj i det 2. år efter dødsåret. Som nævnt ønsker kommunen, at fordelingsreglen skal fortolkes på en helt anderledes måde, end den har været forstået og administreret i årtier. Men selv hvis man måtte følge kommunens fortolkning, så ville den forudgående sagsbehandlingstid (hos bobestyrer) stadig få indvirkning på, om der kan ske fordeling til kommunen – hvad kommunens manglende andel i mia.-skatten i Mærsk-boet da også er et klart vidnesbyrd om.

I det hele taget vil sådanne anbringender, der antyder en misbrugsmulighed, ikke have nogen vægt ved lovforklningen, når den part, som ”beskyldes” for at kunne misbruge en ordning, er en offentlig myndighed, der er underlagt krav om saglig forvaltning m.v. – ligesom kommunen også er det.

Kommunens konsekvensbetragtning har ikke nogen vægt ved den abstrakte fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4. Hvis der – undtagelsesvis – måtte være enkeltstående sager, hvor sagsbehandlingstiden efter en konkret vurdering er helt uacceptabel lang, kan et erstatningsansvar derimod komme på tale, jf. herom straks nedenfor.

3.2 Kommunen har ikke godtgjort, at styrelsen er erstatningsansvarlig

Det er helt uklart, hvordan kommunens erstatningsanbringende skal forstås. Der er ingen konkrete argumenter til støtte for anbringendet.

I processkrift 3 (...) blev det dog klarlagt, at kommunen ikke rejser kritik af skatteforvaltningens sagsbehandling i konkrete sager, herunder sagsbehandlingstiden. Kommunens anbringende er derimod, at det daværende SKAT på et generelt organisatorisk plan var forpligtet til at indrette sine arbejdsgange således, at registreringen i slut-

/fordelingssystemet blev foretaget samtidig eller med virkning fra det tidspunkt, hvor der var foretaget en skatteberegning.

Virkeligheden er, at kommunen gør gældende, at der er handlet erstatningspådragende ene og alene, fordi kommunen ikke får medhold i, at loven ikke hjemler kommunens standpunkt, nemlig at der ikke skal levnes det daværende SKAT tid til at registrere ansættelserne af dødsboskat. Hvad kommunen så ikke kan nå med loven, prøver kommunen at nå med et erstatningsanbringende.

Erstatningsansvar kræver et erstatningsgrundlag, og det forhold, at det daværende SKAT overholder loven, er selvsagt ikke et ansvarsgrundlag.

Blandt de 26 boer blev ansættelsen af dødsboskatten for de 23 af boerne foretaget i april måned, heraf for 14 af boerne i perioden 16.-30. april. Hvis skatterne ikke indberettes til slutsystemet senest den 1. maj, har kommunen ikke krav på andel af dødsboskatten. Om skatterne blev registreret i slutsystemet f.eks. 5, 10 eller 15 dage efter den 1. maj spiller ikke nogen rolle, og kommunens angivelse af det antal dage, der gik mellem skatteansættelsen og indberetningen, er derfor vildledende.

Det er ikke ansvarspådragende for Skattestyrelsen, at indberetningen til slutsystemet ikke foretages samtidig med, at skatteberegningen foretages, eller med virkning fra dette tidspunkt.

Det har som nævnt ovenfor afsnit 3.1 alle dage været sådan, at der var været en tidsmæssig forskydning mellem indgivelse af boopgørelse/selvangivelse, skatteansættelsen/-beregningen og indberetning til slutsystemet....”

Landsrettens begrundelse og resultat

Efter dødsboskattelovens § 92, stk. 1, tilfalder 1/3 af dødsboskatten og mellempriodeskatten den kommune, hvortil afdøde svarede kommuneskat på dødsfaldstidspunktet, og 2/3 tilfalder staten. Efter dødsboskattelovens § 92, stk. 4, afregnes kommunens andel af indkomstskatter for mellemprioden samt af dødsboskat af staten over for kommunen på grundlag af de oplysninger, der foreligger den 1. maj i året 2 år efter dødsåret.

Det er ubestridt mellem parterne, at dødsboskattelovens § 92, stk. 4, efter fast og langvarig praksis har været fortolket og administreret således, at afregningen sker på baggrund af de oplysninger, der på skæringstidspunktet den 1. maj af skattemyndighederne efter skatteansættelse er indberettet til ”slutsystemet”.

Forud for lov nr. 514 af 7. juni 2006 fremgik det videre af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, at der årligt skete en efterregulering af kommunens andel af dødsboskatten og mellempriodeskatten, der som følge af ændringer i skatteansættelser m.v. var ført i tilgang eller til afgang siden forrige afregning. Ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 ophævedes denne årlige efterregulering, hvilket indebærer, at hvis skatteansættelsen ikke er afsluttet og indberettet til slutsystemet inden fristen den 1. maj i året 2 år efter dødsåret, afregnes der ikke nogen andel af dødsboskatten og mellempriodeskatten til kommunen ud over forskudsskatten. I stedet oppebærer staten hele beløbet, når skatteberegningen foreligger.

Det er ubestridt, at dette gør sig gældende i en række, navnlig større boer, hvor bobehandlingen ofte strækker sig over flere år. Gentofte Kommune har på den baggrund gjort gældende, at den skete ændring af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, ved lov nr. 514 af 7. juni 2006 har medført et betydeligt provenutab for kommunen og indebåret, at bestemmelsen i § 92, stk. 1, hvorefter kommunen har ret til 1/3 af dødsboskatten og mellempriodeskatten, i vidt omfang ikke længere får virkning i overensstemmelse med sit indhold. Det er kommunens hovedsynspunkt, at dette er en af lovgiver utilsigtet følge af lovændringen, og at der er grundlag for en ændret fortolkning af ”de oplysninger, der foreligger” i dødsboskattelovens § 92, stk. 4, således at afregningen foretages på baggrund af oplysningerne i boopgørelsen/selvangivelsen og ikke først efter skatteansættelse og indberetning til ”slutsystemet”. En ændret forståelse i overensstemmelse hermed vil for indkomstårene 2007-2012 betyde, at Gentofte Kommunes andel af dødsboskat og mellempriodeskat som opgjort i den principale påstand udgør yderligere 16.421.321 kr. med tillæg af renter. Skattestyrelsen har ikke bestridt den talmæssige opgørelse af kravet.

Gennemførelsen af lov nr. 514 af 7. juni 2006 var et af flere lovforslag, der gennemførtes som led i udmøntningen af aftalen om en kommunal finansieringsreform, og ved lovændringen blev den kommunale andel af dødsboskatten nedsat fra 40 pct. til 1/3 svarende til andelen ved en række øvrige skattearter. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. L 207 af 29. marts 2006, fremgår blandt andet, at skatten af skattepligtige dødsboer beregnes ved manuelle ansættelser for mellem- og boperioden under ét, og at

formålet var en administrativ forenkling. Af lovforslagets provenumæssige konsekvenser for stat og kommuner fremgår blandt andet, at virkningerne af lovforslaget er indregnet i byrdefordelingsberegningerne, der fremgår af forslaget til lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner. Af de specielle bemærkninger til den ændrede affattelse af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, fremgår endelig, at efterreguleringsbestemmelserne udgår som en konsekvens af de ændringer af efterreguleringer af indkomstskatter, der er foreslået i det samtidigt fremsatte lovforslag om ændring af lov om kommunal indkomstskat.

KL anførte i sit høringssvar af 27. marts 2006 til udkastene til lovforslag om en finansieringsreform, at begrænsningen af efterreguleringer af skat og udligning til den ordinære regulering 2 år efter indkomståret ikke var rimelig og kunne indebære relativt store provenutab for enkelte kommuner. Hertil henviste Indenrigs- og Sundhedsministeriet i sin oversigt over høringssvar til, at efterreguleringerne havde sikret et incitament for kommunerne til blandt andet at foretage en ligningsindsats, som ikke længere var relevant, da ligningsopgaven nu var overgået til staten. KL's høringssvar førte ikke til ændringer i lovforslagene vedrørende spørgsmålet om efterregulering.

Landsretten bemærker, at selv om det ikke udtrykkeligt fremgår af lovens forarbejder, at afskaffelsen af den årlige efterregulering ville medføre, at kommunerne ikke ville modtage nogen andel af dødsboskat og mellempriodeskat i et ikke ubetydeligt antal dødsboer, herunder navnlig større boer, er der ikke holdepunkter for at antage, at dette er en utilsigtet følge af lovændringen. Det må herved indgå, at lovændringen indgik i en større kommunal finansieringsreform, og at der i forbindelse med lovgivningsprocessen var opmærksomhed på, at afskaffelsen af den årlige efterregulering på dødsbo- og indkomstskatteområdet kunne medføre store provenutab for enkelte kommuner.

Der er endvidere ikke holdepunkter i forarbejderne for, at det i forbindelse med lovændringen har været hensigten at ændre i den hidtidige fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, hvorefter "de oplysninger, der foreligger" er de oplysninger, der efter skatteansættelse er indberettet til "slutsystemet" og ikke som anført af Gentofte Kommune oplysningerne i boets selvangivelse/boopgørelsen. Tværtimod er det som nævnt forudsat i lovforslagets almindelige bemærkninger, at der skal foretages en manuel ansættelse af dødsboskatten. Det forekommer mindre naturligt, at det har været hensigten, at kommunens andel af skatten afregnes, før den er ansat, og den nuværende fortolkning af dødsboskattelovens § 92, stk. 4, har derfor en vis støtte i forarbejderne.

Uanset om en fortolkning som anført af Gentofte Kommune måtte stemme bedre overens med bestemmelsen i dødsboskattelovens § 92, stk. 1, hvorefter der tilfalder kommunen 1/3 af dødsboskatten og mellempriodeskatten, finder landsretten, at en ændret fortolkning, hvorefter afregningen skal ske på baggrund af oplysningerne i boets selvangivelse og boopgørelsen og ikke som hidtil skattemyndighedernes indberetning til ”slutsystemet” efter skatteansættelse med en ændret provenufordeling mellem stat og kommuner til følge, må kræve støtte i lovens forarbejder. Da der ikke findes lovgivningsmæssige holdepunkter herfor, kan Gentofte Kommunes principale påstand ikke tages til følge.

Gentofte Kommune har subsidiært gjort gældende, at ”de oplysninger, der foreligger” i dødsboskattelovens § 92, stk. 4, må forstås således, at såfremt Skattestyrelsen har foretaget skatteansættelsen og fremsendt skatteberegningen inden for fristen den 1. maj i året 2 år efter dødsåret, skal der ske afregning i overensstemmelse hermed, uanset om skatteansættelsen er indberettet i ”slutsystemet”.

Landsretten bemærker, at indberetningen til ”slutsystemet” må anses for et led i skattemyndighedernes samlede sagsbehandling. Herefter, og af de grunde, der er anført ovenfor vedrørende den principale påstand, frifindes Skattestyrelsen tillige for Gentofte Kommunes subsidiære påstand.

Kommunen har endelig gjort erstatningsretlige synspunkter gældende og anført, at Skattestyrelsen har handlet ansvarspådragende ved ikke at sikre, at boer, der er færdigbehandlede inden fristen, indtastes i ”slutsystemet”.

Landsretten finder det ikke efter oplysningerne i sagen godtgjort, at Skattestyrelsen har handlet ansvarspådragende ved ikke i tilstrækkelig grad at sikre kommunens interesser i forbindelse med sagsbehandlingen og herunder i videst muligt omfang sikre indberetning til ”slutsystemet” inden fristen.

Landsretten tager derfor Skattestyrelsens frifindelsespåstand til følge.

Gentofte Kommune skal betale sagsomkostninger til Skattestyrelsen med 250.000 kr. Beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af

beløbet til dækning af udgifterne til advokatbistand er der ud over sagens værdi og omfang taget hensyn til sagens principielle karakter.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Skattestyrelsen frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal Gentofte Kommune betale 250.000 kr. til Skattestyrelsen.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

