Offentliggjort d. 15. februar 2011

Omstødelse af gavedispositioner i uskiftet bo – genoptagelse – TfS 43096 ©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Skatterådet fandt ved et bindende svar af 16/11 2010, at omstødelse af gaver ydet af en længstlevende i et uskiftet bo indebar en annullation ex tunc af dispositionernes skatte- og afgiftsretlige konsekvenser.

De skattemæssige konsekvenser af en dispositions *ophævelse, uvirksomhed, ugyldighed* og *omstødelse* er ikke reguleret i lovgivningen og ligger næppe ganske fast i praksis. Problemstillingen er endvidere kun sparsomt omtalt i litteraturen. Heller ikke Ligningsvejledningen giver nævneværdige bidrag til afklaring af retsstillingen på dette område. Dette i modsætning til retsinstituttet omgørelse, der efter kodifikationen i den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 37 C blev nærmere reguleret ved TS-cirkulære nr. 2000-28 samt i TS-meddelelse af 31/8 2000, ref. i TfS 2000, 740.

Noget andet er, at det i Den juridiske Vejledning, afsn. A.A.8.2.3.3., antages, at der vil være grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 (om ændringer i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for en skatteansættelse), hvor ”Det fastslås ved dom, voldgift eller forlig, at en skattepligtig overdragelse er ugyldig eller at salgssummen skal reduceres som følge af mangler.”

For den i praksis vigtige problemstilling om konsekvenserne ved ophævelse af en ejendomshandel som følge af mangler ved ejendommen, blev med forliget for Vestre Landsret, ref. i TfS 2009, 115, omtalt i JUS 2009/6, fastslået, at ophævelse af en ejendomshandel af andre årsager end misligholdelse med den kontante købesum skattemæs-

sigt skal behandles på samme måde som de tilfælde, hvor manglende opfyldelse af en betingelse indebærer, at aftalen falder bort, dvs. at der bortses fra den oprindelige aftale.

For tilfælde, hvor en afståelse anses for *ugyldig*, og denne ugyldighed påberåbes, eksempelvis som følge af aftaleretlig ugyldighed, urådighed pga. umyndighed, manglende godkendelse af tredjemand, jf. eksempelvis retsvirkningslovens § 18 (ægtefælles samtykke til dispositioner over familiens bolig m.v.), eller *omstødelig* efter konkursloven, antages i teorien, at afståelsen *heller ikke i skattemæssig henseende* kan tillægges virkning, se herved bl.a. Skatteretten 1, 5. udg., 2009, s. 469.

Skatterådets afgørelse af den 16/11 2010 drejede sig om de skattemæssige konsekvenser ved *omstødelse* af gavedispositioner foretaget af en længstlevende ægtefælle i et uskiftet bo.

Omstødelse af sådanne gavedispositioner var hjemlet i den tidligere gældende arvelovs § 22, hvorefter gaver, der stod i misforhold til det uskiftede bos formue, kunne kræves omstødt, såfremt gavemodtageren vidste eller burde vide, at giveren sad i uskiftet bo, og at gaven stod i misforhold til boets formue. Bestemmelsen er, med visse ændringer, overført til den nugældende arvelovs § 31, stk. 1.

Om de civilretlige virkninger af omstødelse angives i bemærkningerne til den nye arvelov, at: *"Ligesom det er tilfældet ved omstødelse efter den gældende arvelovs § 22, indebærer en omstødelse efter lovforslagets § 31, at dispositionen er ugyldig ex tunc, og at gaven mv. går tilbage til boet inklusive den værdiforøgelse, som måtte være indtrådt i mellemtiden."* Der kan supplerende henvises til Betænkning 1473/2006 om revision af arvelovgivningen m.v., s. 462 med henvisninger til restpraksis, herunder UfR1993.35 H.

I sagen afgjort ved Skatterådets afgørelse af den 16/11 2010 var som nævnt rejst spørgsmål om de skattemæssige konsekvenser af omstødelse af gaveoverdragelser af en række ejendomme foretaget af den længstlevende ægtefælle i et uskiftet bo. Længstlevende ægtefælle havde således knap 5 mdr. før sit dødsfald overdraget en lang række ejendomme, herunder en ejendom til 41 mio. kr., på yderst lempelige vilkår, bl.a. med berigtigelse af den væsentligste del af overdragelsessummerne ved gaver og arvefor-

skud, samt ydet en kontant gave på 39 mio. kr. til den ene af to døtre. Ejendomsoverdragelserne udløste en samlet skattepligtig avance på godt 32 mio. kr. samt gaveafgift på ca. 8,5 mio. kr., der blev betalt af datteren.

Efter bobestyrerens opfattelse var i hvert fald overdragelsen af ejendommen til de 41 mio. kr. samt den kontante gave omstødelig, og den anden datter anlagde herefter sag mod søsteren med påstand om tilbageskødning af ejendommene samt omstødelse af den kontante gave. Efterfølgende blev sagen forligt ved en aftale i boet, og således, at parterne som et led i forliget indgik en aftale om arvens fordeling. Forliget blev tilført retsbogen som et retsforlig. Ved forliget var bl.a. forudsat, at ejendommen til 41 mio. kr. blev ført tilbage til boet, og at boet i denne forbindelse fik tilbagebetalt skatten af den tidligere realiserede avance ved den første afståelse af ejendommen til den begunstigede datter. Videre indebar forliget, at den kontante gave på 39 mio. kr. skulle ”annulleres”.

Skatterådet blev på denne baggrund forespurgt om, hvorvidt en *tilbageførelse af ejendommen* til boet ville indebære *dels* en nedsættelse af faderens indkomstansættelse for afståelsesåret med den skattepligtige avance vedrørende ejendommen, *dels* en tilbagebetaling af den betalte gaveafgift, og *dels* en overførelse af det skattemæssige resultat for ejendommen fra den begunstigede datter til dødsboet.

Spørgerens synspunkt var her, at boet og den begunstigede datter skattemæssigt skulle stilles, ”som om overdragelsen aldrig var foregået”, bl.a. med henvisning til, at der var tale om, hvad spørgeren betegnede som en ”tvangsmæssig annullering” af ejendomsoverdragelsen.

Skatterådet besvarede de stillede spørgsmål bekræftende.

Skatterådet konstaterede indledningsvist, *at* en tilbageførelse af ejendommen fra den begunstigede datter til boet som udgangspunkt måtte anses som en ny gave, *at* der var anlagt retssag om omstødelse og indgået retsforlig om tilbageskødning. Videre henviste Skatterådet til, *at* ifølge Svend Danielsen, Arveloven med Kommentarer, 5. udg., 2005, s. 240, var retsvirkningerne af en omstødelse af en gave efter arvelovens § 22, at over-

dragelsen skulle anses som ugyldig ex tunc, og at gaven skulle gå tilbage til boet. Gaven skulle således anses, som om den aldrig var blevet givet.

Skatterådet tilkendegav dernæst, at under de givne omstændigheder, hvor der var indledt omstødelsessag, og hvor der var indgået retsforlig, var der sket en sådan ændring i det privatretlige grundlag, at parterne skatteretligt, både i relation til gaveafgiften og i relation til avancebeskatningen og beskatningen af driftsresultatet, tilsvarende måtte stilles, som om dispositionen aldrig var sket. De pågældende skatteansættelser og gaveafgiftsberegninger måtte således ændres i forhold hertil.

Skatterådet fandt på denne baggrund, *at* den skattepligtige ejendomsavance ved overdragelsen af ejendommen skulle annulleres, *at* gaveafgiften vedrørende den omhandlede ejendom skulle tilbagebetales til den begunstigede datter, der havde betalt afgiften, samt *at* det skattemæssige driftsresultat for ejendommen skulle tilbageføres fra den begunstigede datter til dødsboet for perioden fra den nu annullerede overdragelse og fremefter og optages i boets regnskab, indtil dødsboet afhændede eller udlagde ejendommen.

Efter denne konklusion på de stillede spørgsmål fandt Skatterådet anledning til at bemærke, at *"Skatteministeriet [Skatterådet] herved har lagt afgørende vægt på, at der er indgået retsforlig om omstødelse i henhold til arvelovens § 31. Det bemærkes endvidere, at tilbageskødning til boet skal ske til nøjagtig samme pris som ved den oprindelige overdragelse, da der er tale om en annullation…"*

Spørgeren havde videre forespurgt til, hvorvidt en annullation af den kontante gave på 39 mio. kr. ville indebære, at den betalte gaveafgift vedrørende denne gave ville blive tilbagebetalt til den begunstigede datter.

Også dette spørgsmål blev besvaret bekræftende af Skatterådet, der herved lagde til grund, at annulleringen af den kontante gave på 39 mio. kr. til den begunstigede datter var omfattet af det pågældende retsforlig, og at beløbet på 39 mio. kr. blev tilbagebetalt af datteren til boet.

Offentliggjort d. 15. februar 2011

Som det fremgår af Skatterådets refererede bemærkninger, har det spillet en væsentlig rolle for Skatterådet, at der forelå et retsforlig som grundlag for tilbageførelsen.

Det synes dog ikke at kunne være afgørende for de skattemæssige konsekvenser ved en tilbageførelse af aktiver fra en begunstiget til boet, om en tvist mellem arvingerne desangående løses i domstolssystemet eller løses udenretligt.

Der er i denne type sager almindeligvis intet belæg for en antagelse om, at parternes formål med den oprindelige disposition henholdsvis med omstødelsen af dispositionen har været at forfølge skattemæssige interesser på en illoyal måde. Tværtimod er det overskyggende hensyn i disse sager almindeligvis én arvings entydige ønske om at opnå en formuefordel på andre arvingers bekostning.

Står det således klart, at der er grundlag for omstødelse, er det meget vanskeligt at få øje på et sagligt hensyn, der kan tale for at stille som en betingelse for at tillægge omstødelsen virkning i skatteretlig henseende, at tvisten er løst i domstolsregi.

Omstødelse som følge af en længstlevende ægtefælles misbrug af midler er en situation, som måske kan forventes at fremkomme hyppigere i de kommende år som følge af reglen i den nugældende arvelovs § 83, stk. 2 om omstødelse af en længstlevende ægtefælles dispositioner foretaget i strid med et fælles, uigenkaldeligt testamente.

——— o ———