Offentliggjort d. 30. oktober 2012

Bodeling – ændring af bodelingsoverenskomst - udredelse af pengekrav ved salg af fast ejendom - SKM2012.578.LSR. ©

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

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 18/9 2012, at en afløsningssum for en aftale i en bodelingsoverenskomst om ligedeling af en senere kapitalgevinst ved et salg af parrets hidtidige bolig, som var udlagt til hustruen, var fuldt ud skattepligtig for mandens dødsbo.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 18/9 2012 drejer sig om den skattemæssige behandling af formue, der som led i en bodelingsaftale overdrages fra den ene ægtefælle til den anden.

Efter mangeårig praksis, der blev tiltrådt af Højesteret ved TfS 1999, 213 H, er sådanne formuebevægelser skattefri, jf. tillige TfS 2000, 673 H. I Den Juridiske vejledning afgrænses de skattefri ydelser i den forbindelse som omfattende:

- *"Engangsydelse, som det pålægges en ægtefælle, der har haft særeje, at betale i forbindelse med separation eller skilsmisse i henhold til ægteskabslovens § 56 for at sikre, at den anden ægtefælle ikke stilles urimeligt ringe i økonomisk henseende efter separationen eller skilsmissen. Se Skd.1979.50.179 samt bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet, hvor overdragelsen af en større obligationspost ikke medførte indkomstskattepligt for modtageren. Se TfS.1985.374.LR.*
- *Gaveydelse mellem ægtefæller ved skævdeling af fællesboet i forbindelse med separation og skilsmisse.*

Offentliggjort d. 30. oktober 2012

- *Ydelser, der gives til afløsning af en forpligtelse til at oprette et uigenkaldeligt testamente, og som påtages i forbindelse med separation eller skilsmisse. Se afgørelse fra Ligningsrådet, TfS.1985.327.LR."*

Ægtefæller har indenfor ægteskabslovgivningens rammer aftalefrihed i henseende til bodelingen.

Den skatteretlige afgrænsning af de skattefri formuebevægelser som led i ægtefællers bodeling ved separation og skilsmisse synes imidlertid ikke i praksis at have påkaldt sig nogen større interesse, og har tilsyneladende traditionelt navnlig drejet sig om afgrænsningen mellem på den ene side løbende, skattepligtige underholdsydelser og på den anden side andre ydelser, der udredes i anledning af ægtefælleskiftet, herunder en indkomstskattefri affindelsessum for afkald på en bidragsret, boslodskrav m.v., se herved Den Juridiske Vejledning, C.A.8.5.1 om underholdsbidrag til tidligere ægtefælle og børn, hvor der – som det eneste sted i vejledningen – omtales afgrænsningen af de skattefri formuebevægelser, jf. det ovenfor citerede uddrag fra vejledningen. Se eksempelvis TfS 2002, 129 H.

Udenfor dette område synes rammerne for kvalifikation af overførsler mellem ægtefæller som skattefri formuebevægelser ikke at have været ganske snævre, jf. således Vejledningens omtale af ydelser, der gives til afløsning af en forpligtelse til at oprette et uigenkaldeligt testamente, og som påtages i forbindelse med separation eller skilsmisse, jf. TfS 1985.327.LR. Ligeledes kan nævnes LSRM 1959, 173 om den skattemæssige kvalifikation af et beløb på 10.000 kr., der blev udbetalt som en løbende ydelse på 800 kr. pr. måned, og som Landsskatteretten fandt at måtte anse som et boslodskrav. Se tillige TfS 2008, 1196 BR, hvor Retten i Hillerød fandt, at den ene ægtefælles fordel ved køb af en fast ejendom af den anden ægtefælles anpartsselskab til favørpris måtte anses som en skattefri formuefordel, smh. dog TfS 1990, 367 ØL.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2012.578.LSR drejer sig om en, i hvert fald tidligere, anvendt model i bodelingsaftaler, hvorefter de fraskilte ægtefæller aftalte at ligedele kapitalgevinster på en given fast ejendom indtrådt efter tidspunktet for udlæg af ejendommen til den ene ægtefælle, se herved som eksempler på

modellen UfR 1973.227 ØLK og UfR 1973.765 ØLK, begge vedrørende spørgsmålet om tinglysning af disse aftale.

I kort form drejede den konkrete sag ref. i SKM2012.578.LSR sig om et ægtepar, der blev skilt i 1966. Ved bodelingen blev parrets bolig udlagt til hustruen. Det blev i denne forbindelse aftalt mellem parterne i bodelingsoverenskomsten, for det første, at hustruen udstedte et pantebrev til manden på 89.200 kr., svarende til halvdelen af ejendommens friværdi på udlægstidspunktet. Pantebrevet forfaldt ved ejendommens salg, men henstod i øvrigt rente- og afdragsfrit. Endvidere blev aftalt, at en *kapitalgevinst ved hustruens senere salg af ejendommen skulle deles ligeligt mellem parterne*. Bodelingsoverenskomsten blev lyst som byrde på ejendommen.

Et salg af ejendommen kom ikke på tale, men i 2009 afgik manden ved døden. Under bobehandlingen aftalte hustruen med mandens dødsbo, at hustruen skulle indfri det ovennævnte pantebrev samt indbetale et yderligere beløb til dødsboet på 2,1 mio. kr., svarende til halvdelen af differencen mellem på den ene side udlægsværdien i 1966 og på den anden side ejendommens aktuelle handelsværdi ifølge en mæglervurdering. Af korrespondancen mellem hustruen og boet fremgik bl.a., at det var en forudsætning for ægtefællen, at pantebrevet og bodelingsoverenskomsten samtidig skulle aflyses. Af boopgørelsen fremgik om samme forhold, at hustruen *"besluttede at indfri gælden til boet. Herefter er pantebrevet kr. 89.200 […] aflyst og mellemværendet i henhold til bodelingsoverenskomsten udlignet."*

Skattemyndighederne forhøjede efterfølgende boets indkomst med de ovennævnte 2,1 mio. kr. Synspunktet var nærmere, at bodelingsoverenskomstens bestemmelser om deling af fremtidige værdistigninger på ejendommen, hvis den blev handlet til tredjemand, måtte kvalificeres som en terminskontrakt, der blev indfriet før udløb gennem indfrielse uden opfyldelse af den oprindelige aftale, idet ejendommen ikke var solgt til tredjemand. Da kontrakten var erhvervet før den 30/6 1991, var kontrakten ikke omfattet af kursgevinstloven, men skulle beskattes efter statsskattelovens § 4, litra f.

Denne skatteansættelse blev tiltrådt af Landsskatteretten, der vedrørende retsgrundlaget for afgørelsen henviste, dels til statsskattelovens § 4, litra f om beskatning af indkomst

Offentliggjort d. 30. oktober 2012

fra lotterispil m.v., og dels til lovens § 5 vedrørende skattefri formueforøgelse hidrørende fra indgåelse af ægteskab.

Landsskatteretten anførte herefter for det første, at delingen af det fælles bo som følge af separation og efterfølgende skilsmisse mellem parterne blev afsluttet i 1966 efter bodelingsoverenskomstens ordlyd.

Vedrørende pantebrevet på de 89.000 kr. lagde Landsskatteretten til grund, at handelsprisen på ejendommen, som på ægtefælleskiftet blev udlagt til hustruen, udgjorde 220.000 kr., og at manden modtog sin boslod i form af et rente- og afdragsfrit pantebrev i ejendommen på 89.220 kr.

Vedrørende *delingen af den senere værdistigning* anførte Landsskatteretten dernæst, at manden i henhold til bodelingsoverenskomsten endvidere havde krav på halvdelen af det beløb, der blev indvundet ud over 220.000 kr. ved ejendommens salg til tredjemand. Herefter konkluderede Landsskatteretten, at parterne ikke havde handlet i overensstemmelse med bodelingsoverenskomsten, idet ejendommen ikke var solgt, og at dødsboet derfor ikke havde krav på nogen betaling.

Efter Landsskatterettens opfattelse var der derfor ikke grundlag for at anse beløbet på de 2,1 mio. kr., der i 2010 blev indbetalt til boet, som en skattefri formueforøgelse som følge af formuefællesskabets opløsning i 1966.

Som Landsskatterettens kendelse er formuleret, må Landsskatterettens kendelse – formentlig – forstås på den måde, at havde parterne fulgt bodelingsoverenskomsten i stedet for at betale en afløsningssum, ville hustruens opfyldelse af bodelingsoverenskomstens bestemmelse om erlæggelse af et beløb til manden svarende til halvdelen af den senere kapitalgevinst være skattefri for manden.

Set i dette lys harmonerer afgørelsen mindre godt med det princip, der ligger til grund for praksis om ydelser til afløsning af en forpligtelse til at oprette et uigenkaldeligt testamente, og som påtages i forbindelse med separation eller skilsmisse, jf. TfS 1985, 327 LR.

Offentliggjort d. 30. oktober 2012

Afgørelsen harmonerer for så vidt heller ikke godt med princippet i ejendomsavancebeskatningslovens § 13, 1. pkt., hvoraf fremgår, at hvor en ejer af fast ejendom afstår denne på sådanne vilkår, at der ved senere afståelser tilfalder ejeren et yderligere vederlag for ejendommen, skal der, når dette vederlag erhverves, foretages en ny opgørelse af fortjenesten for det indkomstår, i hvilket den førstnævnte afståelse fandt sted.

Problemstillingen tangerer en anden velkendt problemstilling ved salg af en virksomhed, eller aktier, hvor der aftales en prisregulering baseret på virksomhedens fremtidige resultater, herunder earn out, og hvor spørgsmålet følgelig er, hvordan en sådan regulering skal håndteres skattemæssigt, se JUS 2003/16 og 38.

——— o ———