



VESTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 13. maj 2024

Sag BS-17640/2023-VLR
(13. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

A

og

B

(advokat Mads Kringelbach for begge)

Landsdommerne Thomas Jønler, Thomas Tordal-Mortensen og Alice Mølholm Jungersen (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagens baggrund og parternes påstande

Denne sag udspringer af, at de sagsøgte, A og B i forbindelse med et generationsskifte angav størrelsen af en passivpost i form af latent skat forkert ved deres anmeldelse af en afgiftspligtig gave til Skattestyrelsen. Den angivne passivpost ville have været korrekt, hvis den landbrugsvirksomhed, som indgik i generationsskiftet, var blevet overdraget fuldstændigt, som det var anført i anmodningen til Skattestyrelsen om et bindende svar. Imidlertid blev virksomheden alene overdraget med en ideel andel på 50 %.

Skattestyrelsen ændrede derfor ved afgørelse af 31. marts 2021 den selvangivne passivpost på 3.919.322 kr. til 2.513.516 kr. og opkrævede yderligere gaveafgift med et beløb på 84.348 kr. **A** og **B** påklagede Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten, der traf afgørelser i klagesagen den 30. september 2022 og 4. oktober 2022. Landsskatteretten ændrede Skattestyrelsens afgørelse til fordel for klagerne, idet ændringen af passivposten og dermed gaveafgiften var sket efter udløbet af fristen på 6 måneder, der fremgår af boafgiftslovens § 27, stk. 2.

Sagen omhandler en prøvelse af Landsskatterettens afgørelser og vedrører spørgsmålet, om Skattestyrelsens ændring af passivposten er omfattet af fristreglen i boafgiftslovens § 27, stk. 2. Såfremt dette er tilfældet, er parterne enige om, at ændringen blev foretaget for sent, og at **A** og **B** som følge heraf ikke kunne pålægges at betale yderligere gaveafgift.

Skatteministeriet anlagde sagen den 21. december 2022 ved Retten i Hjørring og anmodede under forberedelsen om, at den blev henvist til Vestre Landsret som første instans, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1. Byretten bestemte ved kendelse af 29. marts 2023, at sagen skulle henvises til landsretten.

Skatteministeriet har nedlagt følgende påstande:

B skal betale yderligere gaveafgift på 84.348 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra 30. april 2020 til 15. april 2021 og fra 28. oktober 2022 indtil gaveafgiften betales.

B skal tilbagebetale rentegodtgørelse på 9.894,27 kr. for perioden 16. april 2021 til 27. oktober 2022.

A skal som solidarisk hæftende med **B** betale yderligere gaveafgift på 84.348 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra 30. april 2020 til 15. april 2021 og fra 28. oktober 2022 indtil gaveafgiften betales.

A skal som solidarisk hæftende med **B** tilbagebetale rentegodtgørelse på 9.894,27 kr. for perioden 16. april 2021 til 27. oktober 2022.

B og **A** har påstået frifindelse.

B og **A** har ikke bestridt, at **A** hæfter solidarisk med **B** for betaling af yderligere gaveafgift samt tilbagebetaling af rentegodtgørelse, hvis Skattesty-

relsen har været berettiget til som sket at ændre passivposten den 31. marts 2021. Skatteministeriets påstande er i givet fald ikke bestridt størrelsesmæssigt, heller ikke med hensyn til renter.

Sagsfremstilling

A og **B** anmodede den 21. december 2018 i forbindelse med et planlagt generationsskifte af en landbrugsvirksomhed Skattestyrelsen om et bindende svar, herunder om SKAT kunne bekræfte, at der ved overdragelsen kunne beregnes en passivpost på 3.919.322 kr.

Skattestyrelsen afgav et bindende svar den 4. juni 2019, hvoraf det bl.a. fremgår, at der i forbindelse med overdragelsen kunne godkendes en passivpost på i alt 3.919.322 kr. opgjort på grundlag af de opgjorte fortjenester for maskiner, opgjorte genvundne bygningsafskrivninger og opsparat overskud. Det fremgår af det bindende svar, at **A** og **B** oplyste i forbindelse med deres anmodning, at alle værdier var angivet ud fra 100 %, men at det alene var halvdelen, der skulle overdrages.

Efterfølgende og med virkning fra den 1. januar 2019 overdrog **A** ved en betinget handelsaftale en ideel andel på 50 % af landbrugsejendommene til **B**

A og **B** anmeldte den 30. april 2020 til Skattestyrelsen, at der i kalenderåret 2019 var ydet en gave til **B**. I anmeldelsens pkt. 8 vedrørende gaveafgiftsberegning var der angivet 3.919.322 kr. ved linjen om "Evt. passivpost (specifikation vedlægges)". Det fremgår endvidere af anmeldelsen, at gaveafgiften efter fratræk af tinglysningsafgift blev anført til 139.429 kr.

Skattestyrelsen ændrede ved afgørelsen af 31. marts 2021 gaveafgiften fra 139.429 kr. til 223.777 kr. med den begrundelse, at der i den indsendte gaveanmeldelse fejlagtigt var fratrukket en passivpost på 3.919.322 kr., som var beregnet ud fra helsalg af ejendommene og løsøre, og at gaven, der skulle betales 6 % gaveafgift af, var 1.405.806 kr. større.

Som anført ovenfor påklagede **A** og **B** herefter Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten.

Ved Landsskatterettens afgørelser blev Skattestyrelsens afgørelse ændret således, at gaveafgiften – før fratræk af tinglysningsafgift – blev fastsat til 390.679 kr. som anført af **A** og **B** i gaveanmeldelsen. Af Landsskatterettens afgørelser fremgår bl.a. følgende:

”Landsskatterettens afgørelse

Sagen angår, om den af Skattestyrelsen foretagne ændring af beregningen af passivposten efter kildeskattelovens § 33 D og dermed gaveafgiften er omfattet af 6-måneders fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2.

En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Det fremgår af boafgiftslovens § 27, stk. 1. Skattestyrelsen kan ændre værdiansættelsen, hvis den anførte værdi ikke svarer til gavenes handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen, jf. boafgiftslovens § 27, stk. 2. Ændringen skal foretages inden 6 måneder fra gaveanmeldelsens modtagelse med suspension i den eller de perioder, hvor Skattestyrelsen eventuelt anmoder om yderligere oplysninger, og indtil oplysningerne modtages.

Efter boafgiftslovens § 28, stk. 1, kan passivposter, der fastsættes efter kildeskattelovens § 33 D til udligning af gavemodtagerens eventuelle fremtidige skattetilsvær, fratrækkes inden gaveafgiftsberegningen.

Af bemærkningerne til boafgiftsloven (lovforslag nr. 67 af 17. december 2012 § 5, pkt. 2) fremgår følgende:

”3.12. Procesforbedringer vedrørende gaveafgift

3.12.1. SKATs indsigelsesfrist

3.12.1.1. Gældende ret

Der modtages ca. 2.000 gaveanmeldelser årligt, hvoraf ca. halvdel er kontantgaver. Den anden halvdel er andre gaver, typisk erhvervsejendomme og aktier i unoterede selskaber.

Kontantgavernes værdiansættelse er ukompliceret. For andre gaveanmeldelser er sagsbehandlingen mere kompliceret, idet erhvervsejendomme og unoterede aktier værdiansættes efter principper, der kræver en nøjere gennemgang af grundlaget for beregningen, foretagne afskrivninger, udstykninger, passivposter m.v. SKAT har en frist på 3 måneder til at reagere på en anmeldelse.

(...)

3.12.1.2. Lovforslaget

3-måneders fristen giver administrative problemer i de tilfælde, hvor ikke alle relevante oplysninger (skattekursberegning på unoterede aktier, skøder, gældsbevis og passivpostberegninger m.v.) indsendes samtidig med anmeldelsen.

For at give tid til en mere forsvarlig sagsbehandling af gaveanmeldelser foreslås det, at den nuværende 3-måneders frist for SKATs undersøgelse og ændring af gaveanmeldelser forlænges til 6 måneder. Forlængelsen af fristen gælder også i de tilfælde, hvor gaveanmeldelse sendes ind før udløbet af fristen for anmeldelse, der er den 1. maj.

(...)

Den foreslåede frist begynder, når SKAT har modtaget det materiale, der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Det materiale, der er tale om, er f.eks. skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Hvis ikke SKAT anmoder om yderligere oplysninger inden 6 måneder fra anmeldelsen kan fristen ikke forlænges yderligere og værdiansættelsen bliver dermed endelig.”

Ordlyden af boafgiftslovens § 27, stk. 1 og 2, sammenholdt med systematikken i boafgiftsloven, hvorefter passivposter er særskilt reguleret i boafgiftslovens § 28, må umiddelbart forstås således, at 6-måneders fristen alene gælder for værdiansættelsen af selve gaven og dermed ikke beregningen af en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D.

Det fremgår imidlertid af forarbejderne til boafgiftsloven i forbindelse med, at fristen blev forlænget fra 3 til 6 måneder, at fristen er tiltænkt at omfatte alle forhold i forbindelse med beregningen af gaveafgiften, herunder beregningen af en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. Det fremgår således klart af forarbejderne, at fristen først begynder at løbe, når SKAT har modtaget det materiale, der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften, og at det materiale, der er tale om, er f.eks. skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende.

Landsskatteretten finder derfor, at 6-måneders fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, også omfatter Skattestyrelsens mulighed for at ændre beregningen af den passivpost, der er anført i en indgiven gaveanmeldelse, jf. et lignende tilfælde i Landsskatterettens afgørelse af 16. juni 2021, offentliggjort som SKM2021.460.LSR.

Ifølge den fremlagte gaveanmeldelse af 30. april 2020 var værdien af gaven ansat til 10.378.108 kr., og passivposten efter kildeskattelovens § 33 D var opgjort til 3.919.322 kr. Gaveafgiften blev beregnet til 390.679 kr.

Skattestyrelsen indhentede yderligere oplysninger fra klageren den 13. november 2020, og efter indhentelse af yderligere oplysninger fra klageren fremsendte Skattestyrelsen herefter den 5. marts 2021 et forslag til afgørelse, hvor beregningen af passivposten efter kildeskattelovens § 33 D blev ændret og dermed også gaveafgiften. Skattestyrelsen traf den påklagede afgørelse den 31. marts 2021.

Det må på baggrund heraf lægges til grund, at Skattestyrelsens ændring af beregningen af passivposten og dermed gaveafgiften er sket efter udløbet af de 6 måneder angivet i boafgiftslovens § 27, stk. 2.

Landsskatteretten ændrer derfor Skattestyrelsens afgørelse således, at gaveafgiften – før fratræk af tinglysningsafgift – fastsættes til 390.679 kr. som anført i gaveanmeldelsen.”

Procedure

Parterne har procederet sagen i overensstemmelse med det, der er anført i deres respektive påstandsdokumenter af 5. februar 2024.

Skatteministeriet har til støtte for de nedlagte påstande overordnet gjort gældende, at Skattestyrelsens ændring den 31. marts 2021 af passivposten vedrørende den latente skat ikke er en værdiansættelse af handelsværdien af det passiv, som **B** overtog, da han overtog halvdelen af landbrugsvirksomheden. Skattestyrelsens ændring af størrelsen på den opkrævede gaveafgift er derfor ikke omfattet af fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, og er herefter ikke truffet for sent.

Boafgiftslovens § 27 omhandler alene værdiansættelse af gaver. Bestemmelsens stk. 1 er en materiel regel, der indeholder to led, nemlig at gavers værdi sættes til handelsværdien, og at værdiansættelsen er bindende for begge parter i gaven. Bestemmelsens stk. 2 er en fristregel for det, som er omfattet af stk. 1, nemlig værdiansættelsen, hvilket fremgår utvetydigt af lovteksten. Der er ikke fortolkningstvivel, sådan at ordet "værdiansættelse" kan omfatte mere end dette. Allerede derfor er det ikke rigtigt, når Landsskatteretten fraviger den klare ordlyd og lader fristreglen gælde noget andet end værdiansættelser – i dette tilfælde en latente skat opgjort/beregnet efter en legal bestemmelse. Et tal opgjort efter en lov er ikke en værdiansættelse og kan heller ikke "svare til handelsværdien", jf. bestemmelsens stk. 2, 1. pkt.

Når ordlyden er så klar, kræver det i hvert fald helt utvivlsomme lovmotiver for, at ordlyden eventuelt kan fraviges, hvilket ikke er tilfældet her, heller ikke for så vidt angår de bemærkninger fra forarbejderne, som Landsskatteretten har henvist til, og som ikke angår forarbejder til den oprindelige lovbestemmelse. Forarbejderne henviser alene til "beregninger over passivposter" og således ikke specifikt til passivposter efter kildeskattelovens § 33 D.

At boafgiftslovens § 27, stk. 2, i overensstemmelse med sin ordlyd alene gælder for værdiansættelser, fremgår også af konteksten, nemlig lovens § 27 a. Denne regel indeholder også en 6 måneders frist for skatteforvaltningens ændringer, nemlig for "parternes fordeling" i tilfælde af, at "en gave" er "helt eller delvis omfattet af lovens § 23 a" om den lavere afgift, der gjaldt for gaver i form af aktier og virksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med skattemæssig succession.

Efter boafgiftslovens § 28 fratrækkes passivposter fastsat efter kildeskattelovens § 33 D inden gaveafgiftsberegningen. Der er tale om en specifik type af passivpost, der kan fratrækkes efter bestemmelsen. Passivposterne efter kildeskatte-

lovens § 33 D opgøres efter nogle faste satser og er således ikke udtryk for en værdiansættelse, og andre passivposter kan ikke fratrækkes efter lovens § 28.

A **og** **B** har til støtte for påstanden om frifindelse navnlig anført, at det fremgår af forarbejderne til boafgiftsloven, at 6 måneders fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, omfatter Skattestyrelsens adgang til at ændre passivposten, og at Skattestyrelsen ved først at anmode om yderligere oplysninger mere end 6 måneder senere, end Skattestyrelsens modtagelse af gaveanmeldelsen, har overskredet 6 måneders fristen i boafgiftslovens § 27, stk. 2.

De har om forståelsen og rækkevidden af boafgiftslovens § 27, stk. 2, herved henvist til det, som Landsskatteretten har anført. Skatteforvaltningens frist på 6 måneder efter bestemmelsen er således efter forarbejderne tiltænkt at omfatte alle forhold i forbindelse med beregningen af gaveafgiften. Det gælder også en beregning af en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D. Beregningen af passivposten efter bestemmelsen er en del af opgørelsen af gavens værdi, og det ville være vilkårligt og uforeneligt med hensynet til skatteyderens behov for en hurtig afklaring af værdiansættelsen, hvis der skulle gælde forskellige frister for forskellige dele af gavens værdi.

Retsgrundlaget

Boafgiftslovens § 27 har i dag følgende ordlyd:

”§ 27. En gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager.
Stk. 2. Finder told- og skatteforvaltningen, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan den ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.”

Bestemmelsen blev indsat ved boafgiftsloven, der blev vedtaget ved lov nr. 426 af 14. juni 1995, og er senere ændret senest ved lov nr. 683 af 8. juni 2017.

Af lovforslaget fra 1995 (lovforslag nr. L 254 af 4. maj 1995) fremgår af bemærkninger til § 27 og § 28:

”Til §§ 26-28

...

Værdiansættelsesreglerne i § 27 ved beregning af gaveafgift er de samme som ved beregning af boafgiften og tillægsboafgiften. Der henvises derfor til bemærkningerne til § 12.

Det er således ikke længere nødvendigt, at gavemodtager og gavegiver først skal anmelde gaven til told- og skatteregionen, der herefter skal tilsende gavemodtager en afgiftsopkrævning, og endelig at gavemodtager skal indbetale afgiften. I de mange tilfælde, hvor gaven består af et pengebeløb, kan afgiften på enten 15 pct. eller 36,25 pct. straks indbetales af gavemodtager sammen med anmeldelsen. På samme måde kan afgiften uden problemer betales, selv om gaven består af andet end penge.

§ 28 svarer til den gældende bestemmelse i arve- og gaveafgiftslovens § 44, stk. 6. Efter bestemmelsen skal der ved gaveafgiftsberegningen tages hensyn til passivposter fastsat efter kildeskattelovens § 33 D."

Af bemærkninger til § 12 fremgår bl.a.:

"...

Ved efterprøvelse af de afgiftspligtige værdier vil kildeskattelovens regler herom, jf. kildeskattelovens § 16, stk. 3-5, også fortsat være gældende. Boet skal således selv foretage værdiansættelsen af et aktiv eller passiv og denne værdiansættelse er bindende for boet og arvingerne. Den kommunale skattemyndighed er derimod ikke bundet af værdiansættelsen, men kan ændre den eller forlange vurdering."

Ved lov nr. 1222 af 27. december 1996 blev boafgiftslovens § 27, stk. 2, ændret således, at "eller kræve en vurdering efter kildeskattelovens § 16, stk. 3-5." blev ændret til "inden 3 måneder efter anmeldelsens modtagelse."

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser følgende herom:

"Til nr. 35

Der er tale om en konsekvensændring som følge af ophævelsen af kildeskattelovens § 16 i forslag til lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove og konkursloven (Ændringer som følge af dødsboskifteloven og dødsboskatteloven m.v.). Klage over ændret værdiansættelse ved gaveafgiftsberegninger kan fortsat påklages til Landsskatteretten efter skattestyrelseslovens regler."

Ved lov nr. 1354 af 21. december 2012 blev boafgiftslovens § 27, stk. 2, ændret således at 3-måneders-fristen blev forlænget til en 6-måneders-frist, der skulle regnes fra det tidspunkt, hvor told- og skatteforvaltningen havde de oplysninger, der var nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, og som ikke kunne forlænges, hvis told- og skatteforvaltningen ikke inden udløbet af fristen havde fremsat krav om yderligere oplysninger.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget fremgår følgende:

”3.12. Procesforbedringer vedrørende gaveafgift

3.12.1. SKATs indsigelsesfrist

3.12.1.1. Gældende ret

Der modtages ca. 2.000 gaveanmeldelser årligt, hvoraf ca. halvdelen er kontantgaver. Den anden halvdel er andre gaver, typisk erhvervsejendomme og aktier i unoterede selskaber.

Kontantgavernes værdiansættelse er ukompliceret. For andre gaveanmeldelser er sagsbehandlingen mere kompliceret, idet erhvervsejendomme og unoterede aktier værdiansættes efter principper, der kræver en nøjere gennemgang af grundlaget for beregningen, foretagne afskrivninger, udstykninger, passivposter m.v. SKAT har en frist på 3 måneder til at reagere på en anmeldelse.

Skulle der være grundlag for at foretage en ændring, skal der foretages partshøring på mindst 15 dage på et så tidligt tidspunkt, at der sikres en rimelig sagsbehandlingstid til eventuelle indsigelser. SKATs frist for at gøre indsigelse mod værdiansættelsen af gaver er derfor i praksis kortere end de 3 måneder.

De fleste anmeldelser modtages omkring 1. maj i året efter, at gaven er modtaget, hvilket betyder, at SKAT skal behandle et større antal anmeldelser om gaver i en periode, hvor de anmeldelsespligtige og deres rådgivere holder sommerferie.

3.12.1.2. Lovforslaget

3-måneders fristen giver administrative problemer i de tilfælde, hvor ikke alle relevante oplysninger (skattekursberegning på unoterede aktier, skøder, gældsbeleg og passivpostberegninger m.v.) indsendes samtidig med anmeldelsen.

For at give tid til en mere forsvarlig sagsbehandling af gaveanmeldelser foreslås det, at den nuværende 3-måneders frist for SKATs undersøgelse og ændring af gaveanmeldelser forlænges til 6 måneder. Forlængelsen af fristen gælder også i de tilfælde, hvor gaveanmeldelse sendes ind før udløbet af fristen for anmeldelse, der er den 1. maj.

Selv om fristen for endelig afgørelse om værdiansættelse forlænges til 6 måneder, har parterne stadig mulighed for - som efter den gældende lov - at indhente bindende svar om værdiansættelsen. Parterne vil således fortsat have mulighed for hurtigt at få vished om værdiansættelsen i en afgiftspligtig gaveoverdragelse.

3.12.2. Manglende gaveanmeldelse

3.12.2.1. Gældende ret

I mange tilfælde udgøres gaveoverdragelsen af en meget kompleks overdragelse af virksomheder organiseret i et betydeligt antal selskaber og holdingselskaber. I disse tilfælde har SKAT kun begrænset mulighed for at skønne reelt over en gave, hvis det da overhovedet fremstår for SKAT, at der er givet en gave. SKAT har derfor i særlige tilfælde brug for en mulighed for at tilskynde parterne til at indsende en gaveanmeldelse.

SKAT får i forbindelse med kontrolarbejdet oplysninger om gaveafgiftspligtige gaver, der ikke er anmeldt.

Der er ikke som vedrørende indkomstskatten muligheder for skøns-
mæssig ansættelse ved manglende selvangivelse. SKAT må i disse til-
fælde kontakte gavemodtager/-giver og anmode om indsendelse af ga-
veanmeldelse, nødvendig dokumentation og samtidig indbetaling af
gaveafgiften.

Er det efter flere rykkere stadig ikke lykkedes at få parterne til at ind-
sende en gaveanmeldelse, må SKAT bede Kammeradvokaten om at an-
lægge et anerkendelsessøgsmål ved domstolene, der har til formål at
pålægge parterne at indsende gaveanmeldelse.

Der findes i boafgiftsloven mulighed for at fastsætte straf af bøde for
den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildleden-
de oplysninger eller undlader rettidigt at afgive opgørelser, anmeldel-
ser m.v.

3.12.2.2. Lovforslaget

Den manglende mulighed for at foretage skønsmæssige ansættelser på
gaveområdet betyder, at det bliver omkostningsfuldt at fremtvinge en
gaveanmeldelse. Det vil kunne smidiggøre administrationen af gaveaf-
giftsområdet, hvis SKAT får mulighed for - i lighed med andre områder
- at kunne foretage skønsmæssige ansættelser på gaveafgiftsområdet.
Det foreslås derfor, at SKAT får mulighed for ud fra de foreliggende op-
lysninger at foretage en skønsmæssig ansættelse af værdien af gaver.
Bestemmelsen tænkes kun anvendt i de tilfælde, hvor parterne ikke har
indsendt gaveanmeldelse, men hvor det foreligger oplyst oftest via an-
dre områder f.eks. dødsboområdet, eller hvor det er sandsynligt, at der
er modtaget en gave. De almindelige forvaltningsregler finder herefter
anvendelse, herunder at borgeren kan klage over ansættelsen.

I lighed med, hvad der gælder, når den skattepligtige indkomst ansæt-
tes skønsmæssigt, foreslås det at pålægge parterne i en gaveoverdragel-
se, hvis en skønsmæssig ansættelse er for lav, at gøre opmærksom på, at
værdien er for lav. Opfyldes pligten ikke, skal parterne kunne idømmes
en bøde."

Af bemærkninger til forslagens enkelte bestemmelser fremgår følgende vedrø-
rende forslagens § 5, nr. 2:

Til nr. 2

For at give SKAT mulighed for en mere smidig behandling af gavean-
meldelser foreslås det, at den nuværende 3-måneders-frist for SKATs
undersøgelse og ændring af værdiansættelserne i gaveanmeldelser for-
længes til 6 måneder. Fristen for anmeldelse af en gave er i dag den 1.
maj i året efter, at gaven er givet. Det betyder som nævnt under de al-
mindelige bemærkninger i afsnit 3.12, at SKAT skal behandle et større
antal anmeldelser om gaver i en periode, der er så kort, at det er van-
skeligt at nå at indhente supplerende materiale osv. fra anmeldelses-
pligtige og deres rådgivere. Forlængelsen af fristen gælder også i de til-
fælde, hvor gaveanmeldelse sendes ind før udløbet af fristen for anmel-
delse, der er den 1. maj i året efter det år, hvor gaven er givet.

Den foreslåede frist begynder, når SKAT har modtaget det materiale,
der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der
er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Det materiale, der er
tale om, er f.eks. skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser

og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Hvis ikke SKAT anmoder om yderligere oplysninger inden 6 måneder fra anmeldelsen kan fristen ikke forlænges yderligere og værdiansættelsen bliver dermed endelig.

Selv om fristen for endelig afgørelse om værdiansættelse forlænges til 6 måneder, har parterne stadig mulighed for at indhente bindende svar om værdiansættelsen. Parternes mulighed for hurtigt at få vished om værdiansættelsen i en afgiftspligtig gaveoverdragelse forringes således ikke ved den fristforlængelse, der foreslås. Der henvises i øvrigt til afsnit 3.12 i de almindelige bemærkninger.”

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 fik bestemmelsen sin nugældende ordlyd. Ved samme lovændring blev § 27 a indsat i boafgiftsloven. Af lovforslagets almindelige bemærkninger (lovforslag nr. L 183 af 29. marts 2017) fremgår bl.a.:

”3.4. Justering af 6-måneders fristen for SKATs behandling af gaveanmeldelser

3.4.1. Gældende ret

Gavegiver og gavemodtager skal senest den 1. maj i kalenderåret efter gaveoverdragelsen indgive anmeldelse om gaven og den afgiftspligtige værdi til SKAT. Finder SKAT, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse, kan SKAT ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Fristen begynder dog først at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen.

Har SKAT ikke inden udløbet af 6 måneder fremsat krav om yderligere oplysninger, kan fristen for ændring af værdiansættelsen ikke forlænges ud over 6 måneder fra anmeldelsens modtagelse. Bestemmelsen indebærer, at den samlede sagsbehandlingstid kan forlænges med 6 måneder (med tillæg af gavegiver og gavemodtagers svartid), hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger umiddelbart før fristens udløb.

3.4.2. Lovforslaget

For at sikre hurtig afklaring af værdiansættelsen ved gaveafgiftsberegning foreslås det, at 6-månedersfristen for SKATs sagsbehandling ikke kan forlænges, men kun suspenderes, hvis SKAT anmoder om yderligere oplysninger til brug for værdiansættelsen. Herved kan den faktiske sagsbehandlingstid i SKAT maksimalt udgøre 6 måneder.”

Af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår bl.a.:

” ...

12. § 27, stk. 2, 2. og 3. pkt., affattes således:

»Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning

for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage værdiansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«

13. Efter § 27 indsættes:

»§ 27 a. Er en gave helt eller delvist omfattet af § 23 a, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen ændre parternes fordeling i gaveanmeldelsen inden 6 måneder efter anmeldelsens modtagelse. Har told- og skatteforvaltningen ikke de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til fordelingen, suspenderes fristen i den periode, der forløber, fra told- og skatteforvaltningen anmoder om disse oplysninger, og indtil oplysningerne modtages. Har det betydning for den afgiftspligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage fordelingen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.«
...”

Landsrettens begrundelse og resultat

I boafgiftslovens § 27, stk. 1, er det anført, at en gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen, og at værdiansættelsen er bindende for gavegiver og gavemodtager. Det er i bestemmelsens stk. 2 anført, at told- og skatteforvaltningen kan ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter modtagelsen af anmeldelsen, hvis skatteforvaltningen finder, at den anførte værdi ikke svarer til det overdragnes handelsværdi på gavetidspunktet. I stk. 2 er det endvidere anført bl.a., at skatteforvaltningens frist bliver suspenderet på nærmere beskrevet måde, hvis skatteforvaltningen ikke har de oplysninger, der er nødvendige for at tage stilling til værdiansættelsen.

Boafgiftslovens § 27, der er placeret i lovens kapitel 6 om opgørelse og indbetaling af afgift, indskrænker således skatteforvaltningens tidsmæssige adgang til at ændre værdiansættelsen af en gave, hvis værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien på tidspunktet for gavens modtagelse.

Landsretten finder, at bestemmelsen efter en naturlig læsning og forståelse umiddelbart skal opfattes således, at 6-måneders fristen alene gælder for værdiansættelsen af selve gaven og ikke for en ændring en passivpost som den omhandlede vedrørende den latente skat, der overtages efter kildeskattelovens § 33 D, og som opgøres efter faste satser. Dette støttes også af lovens systematik og bestemmelsens sammenhæng med flere af de øvrige bestemmelser i kapitel 6. Således omhandler lovens § 27 a en 6-måneders frist for skatteforvaltningens adgang til at ændre parternes fordeling i en gaveanmeldelse, og adgangen til at fratække passivposter, der fastsættes efter kildeskattelovens § 33 D inden gaveafgiftsberegningen, er særskilt reguleret i lovens § 28.

Spørgsmålet er herefter, om lovens forarbejder eller andre forhold kan føre til, at bestemmelsen omfatter flere forhold, end ordlyden umiddelbart giver grundlag for.

Af de specielle bemærkninger til § 5, nr. 2, i lovforslag nr. 67 af 14. november 2012, hvori det bl.a. blev foreslået, at 3-måneders fristen for SKATs undersøgelse og ændring af værdiansættelserne i gaveanmeldelser blev forlænget til 6 måneder, fremgår det, at den foreslåede frist begynder, når SKAT har modtaget det materiale, der er fornødent for, at SKAT kan tage stilling til værdiansættelsen, der er en forudsætning for beregning af gaveafgiften. Det er endvidere anført, at det materiale, der er tale om, f.eks. er skøder, aktienotaer, gavebreve, beregninger af kurser og værdier, beregninger over passivposter og lignende. Det er ikke yderligere beskrevet, hvad der menes med passivposter i denne sammenhæng, og landsretten finder, at der ikke er grundlag for at fastslå, at det med denne bemærkning har været tilsigtet, at fristen i lovens § 27, stk. 2, også skulle omfatte skatteforvaltningens mulighed for at ændre beregningen af en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D, der er anført i en gaveanmeldelse, og som skal fratrækkes inden gaveafgiftsberegningen, jf. boafgiftslovens § 28, stk. 1.

Efter det anførte finder landsretten, at der ikke er sikre holdepunkter for en anden forståelse af fristreglen i boafgiftslovens § 27, stk. 2, end den, som umiddelbart fremgår af bestemmelsens ordlyd.

Når denne forståelse af bestemmelsen lægges til grund, er det herefter ikke omtvistet mellem parterne, at Skatteministeriet har været berettiget til den 31. marts 2021 at ændre passivposten og at opkræve yderligere gaveafgift som sket. Skatteministeriets påstand er ikke bestridt i øvrigt, herunder med hensyn til den størrelsesmæssige opgørelse af den yderligere gaveafgift og tilbagebetalingen af rentegodtgørelsen, ligesom det er anerkendt, at **A** hæfter solidarisk med **B** for betaling af beløbene.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstande til følge.

Under hensyn til sagens principielle karakter om forståelsen af boafgiftsloven og udfaldet af sagen finder landsretten, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part.

THI KENDES FOR RET:

B skal betale yderligere gaveafgift på 84.348 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra 30. april 2020 til 15. april 2021 og fra 28. oktober 2022, indtil gaveafgiften betales.

B skal tilbagebetale rentegodtgørelse på 9.894,27 kr. for perioden 16. april 2021 til 27. oktober 2022.

A skal som solidarisk hæftende med **B** betale yderligere gaveafgift på 84.348 kr. med tillæg af rente efter boafgiftslovens § 38, stk. 1, for perioden fra 30. april 2020 til 15. april 2021 og fra 28. oktober 2022, indtil gaveafgiften betales.

A skal som solidarisk hæftende med **B** tilbagebetale rentegodtgørelse på 9.894,27 kr. for perioden 16. april 2021 til 27. oktober 2022.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part.

Publiceret til portalen d. 13-05-2024 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøger Skatteministeriet Departementet, Sagsøgte A
Sagsøgte B