

Udskriftsdato: 24. december 2025

KEN nr 9739 af 18/09/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. dødsbo - bodelingsoverenskomst - pantebrev - ejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-0300381

Landsskatteretskendelse vedr. dødsbo - bodelingsoverenskomst - pantebrev - ejendom

Resumé

To ægtefæller indgik som et led i bodelingsoverenskomsten i forbindelse med separation en aftale omkring parternes faste ejendom, som blev udlagt til hustruen. Ifølge aftalen havde manden et krav på halvdelen af det beløb som en senere salgssum for ejendommen oversteg 220.000 kr. med. Manden afgik ved døden og selvom ejendommen ikke var solgt indbetalte hustruen et større beløb til boet, hvorefter den tidligere aftale bortfaldt. Da parterne ikke havde handlet i.o.m. aftalen i bodelingsoverenskomsten, kunne det udbetalte beløb ikke anses for en skattefri formueforøgelse som følge af formuefælleskabets opløsning.

Der klages over, at SKAT har anset dødsboet efter A, som afgik ved døden i 2009, som skattepligtig af et beløb betalt af en person, som afdøde blev skilt fra i 1966.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har forhøjet boets indkomst med 2.140.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

A afgik ved døden den 3. juni 2009. Afdøde efterlod sig en efterlevende ægtefælle B, 4 fællesbørn og 2 særbørn fra et tidligere ægteskab med C, som blev opløst i 1966. Boet blev behandlet ved bobehandler, og SKAT har anset boet for skattepligtigt. Bobeskatningsperioden udgør perioden 1. januar 2009 - 1. februar 2011. Nu afdøde A havde ved skøde af 15. september 1953 erhvervet ejendommen Y1 fra D for 70.000 kr.

Nu afdøde A indgik på et ikke nærmere oplyst tidspunkt ægteskab med C. Ægtefællerne blev separeret i 1966 og efterfølgende skilt. I forbindelse med separationen indgik parterne den 14. september 1966 en bodelingsoverenskomst om deling af fællesboet.

Af bodelingsoverenskomsten fremgår følgende:

»Underskrevne ægtefæller, lærerinde fru C og fuldmægtig cand. jur. A er i tilslutning til vor separation enedes om følgende deling af vort fællesbo:

Ejendommen Y1 overlades fru C til den for ejendommen ansatte ejendomsværdi pr. 1/8 1965 kr. 220.000, - således at fru C overtager den i ejendommen værende prioritetsgæld pr. 11/6 1966.

Differencen mellem prioriteters restgæld og ejendomsværdien kr. 220.000, - deles lige mellem parterne, og for halvdelen af differencen modtager fuldmægtig A1 pantebrev med oprykkende prioritets panteret i ejendommen næst efter de nu tinglyste prioriteter.

Pantebrevet henstår uden renter og afdrag og forfalder til betaling ved ejendommens salg. Debitor har dog ret til når som helst at indfri pantebrevet helt eller delvist. Pantebrevet skal respektere sådanne nye lån eller tillægslån til nuværende lån som alene optages af hensyn til nødvendige udgifter ved ejendommens forsvarlige vedligeholdelse.

Ved ejendommens salg til tredjemand skal det beløb, som indvindes udover kr. 220.000,- deles lige mellem parterne.

Såfremt parterne ikke er enige om salg af ejendommen til tredjemand, tilkommer der fuldmægtig A forkøbsret til ejendommen. Ved et herefter følgende salg af ejendommen til tredjemand skal på samme

måde som foran anført et overskud udover det beløb, ejendommen er erhvervet for gennem forkøbsretten, deles ligeligt mellem parterne.«

I bodelingsoverenskomsten er det oplyst, at restgælden på prioriteterne på ejendommen Y2 pr. 11. juni 1966 udgjorde 41.560 kr.

I forbindelse med delingen af det fælles bo, blev ejendommen Y2 tilskødet C, der herefter var eneejer af ejendommen. Bodelingsoverenskomsten blev tinglyst som byrde på ejendommen.

Det er oplyst, at der blev udstedt et rente- og afdragsfrit pantebrev til nu afdøde på 89.200 kr. $((220.000 - 41.560/2))$.

I forbindelse med behandling af dødsboet efter A indgik fru C og dødsboet en aftale om, at C indfrie det omhandlede pantebrev på 89.200 kr. og indbetalte 2.140.000 kr. til boet. Aftalen om betalingen er alene beskrevet i en e-mail fra boet efter afdøde af 30. maj 2010 og en e-mail fra C's søn af 2. juni 2010.

Af e-mail af 30. maj 2010 fremgår følgende:

»Som aftalt oplyses følgende vedrørende din mors indfrielse af gælden til afdøde:

I henhold til bodelingsoverenskomst	2.140.000
Pantebrevsgæld	89.220
I alt	2.229.220

Beløbet bedes indsat på kt. nr. X.

Efter modtagelsen vil boet drage omsorg for, at pantebrevet aflyses. Dette kan desværre tage nogen tid, idet pantebrevet først skal digitaliseres.«

Af e-mail af 2. juni 2010 fra C's søn til boet fremgår:

»Pengene er nu klar til udbetaling fra kreditforeningen. Du skriver, at boet vil aflyse pantebrevet - jeg går ud fra, at boet også drager omsorg for at bodelingsoverenskomsten, for den del der drejer sig om betalingen af de 2.140.000 kr., også bliver aflyst.

Min mor vil gerne være 110 % sikker på, at når betalingen har fundet sted, at hun så er fuldstændig fri af boet og den efterlevende hustru, således at der aldrig mere skal tages kontakt til hverken bo eller enke ved f.eks. optagelse af nye lån i ejendommen eller et salg. Hvordan foregår dette i praksis? Kan min mor deponere beløbet hos jer på betingelse af at pantebrev og bodelingsoverenskomst aflyses som ovenfor nævnt.?«

Af dødsboopgørelse med skæringsdag den 1. februar 2011 for boet efter A og efterlevende ægtefælle B, der valgte at sidde i uskiftet bo med fællesbørnene, fremgår bl.a. følgende redegørelse for aktivbeholdningen:

»Fra et tidligere ægteskab med C har afdøde i henhold til bodelingsoverenskomst et tilgodehavende sikret ved pantebrev i parternes tidligere fællesejendommen Y1 på kr. 89.200 (pb.j.)

C overtog ejendommen for den ansatte ejendomsværdi kr. 220.000. Ved salg skal ejendommens reelle værdi med fradrag af kr. 220.000 deles ligeligt mellem parterne. (pb. k).

Ejendommen blev vurderet af Home og DanBolig til kr. 4.500.000 (pb.1). Efter fradrag af kr. 220.000 udgør boets tilgodehavende kr. 2.140.000. C besluttede at indfri gælden til boet. Herefter er pantebrevet kr. 89.2000 (skal antageligvis stå kr. 89.200) aflyst og mellemværendet i henhold til bodelingsoverenskomsten udlignet.«

I boopgørelsen er underaktiver medtaget pantebrev på 89.200 kr. i Y1 samt tilgodehavende hos C i henhold til bodelingsoverenskomst på 2.140.000 kr.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet boets indkomst med 2.140.000 kr. vedrørende modtaget tilgodehavende i forbindelse med indløsning af en forpligtelse i henhold til bodelingsoverenskomst med C. Efter bodelingen i 1966 var nu afdøde ikke længere ejer af ejendommen Y1. Nu afdøde modtog fuldt vederlag for ejendommen i form af et pantebrev på 89.220 kr. Bodelingsoverenskomsten indeholdt en ret for nu afdøde til at modtage halvdelen af fremtidige værdistigninger på ejendommen, hvis den blev handlet til tredjemand. Denne del af aftalen kan skatteretligt kvalificeres som en terminskontrakt, der indfries før den udløber. Indfrielse sker uden opfyldelse af den oprindelige aftale, idet ejendommen ikke er solgt til tredjemand. Da kontrakten er erhvervet før den 30. juni 1991 er kontrakten ikke omfattet af kursgevinstloven, men skal beskattes efter statsskattelovens § 4, litra f. Den skattepligtige værdi udgør forskellen mellem anskaffelsessummen på 0 kr. og afståelsessummen på 2.140.000 kr., dvs. 2.140.000 kr.

SKAT har efterfølgende bl.a. udtalt, at retten til at få andel i det fremtidige provenu ved salg af huset ikke kan anses som en afståelse af fast ejendom i forbindelse med bodelingen, idet ejendommen blev endeligt overdraget i 1966. Det er derfor SKATs opfattelse, at nu afdøde ikke i 1966 var ejer af en formuegenstand (ejendommen).

Boets påstand og argumenter

Boet har nedlagt påstand om, at forhøjelsen af boets indkomst med 2.140.000 kr. nedsættes til 0 kr. SKAT har urigtigt lagt til grund, at bodelingen mellem nu afdøde og C var afsluttet ved bodelingsoverenskomsten i 1966. SKAT har urigtigt anset den indgåede aftale om deling af salgssummen ud over 220.000 kr. som en terminskontrakt.

Bodelingen mellem nu afdøde og C blev ikke afsluttet i 1966, idet der ikke skete en 100 % deling af boet. Nu afdøde fik ud over pantebrevet på 89.220 kr. et økonomisk krav mod C. Det er bekræftet ved den fremlagte mailkorrespondance fra maj og juni 2010. I denne korrespondance sondres der udtrykkeligt mellem forpligtelsen ifølge bodelingsoverenskomsten og pantebrevet. Forpligtelsen efter bodelingsoverenskomsten til at udrede en fremtidig avance ved salg til tredjemand kan ikke kvalificeres som en terminskontrakt.

Ifølge SKATs vejledning om indberetning af finansielle kontrakter af 26. november 2010, er der visse betingelser, der skal være opfyldt, for at der foreligger en terminskontrakt. Der skal foreligge en aftale, der skal være en tidsmæssig forskydning mellem aftaletidspunktet og afviklingstidspunktet, og der skal være aftalt en afviklingspris eller en kurs. Den aftalte pris eller kurs behøver ikke at være en konkret aftalt pris eller kurs.

I omhandlede sag er der ikke aftalt en afviklingspris eller en kurs, og der var på aftaletidspunktet væsentlig usikkerhed om den fremtidige overdragelsespris. Ved indgåelse af bodelingsoverenskomsten kunne parterne ikke på nogen måde forudse eller beregne, hvilken pris ejendommen eventuelt ville blive solgt for. Allerede derfor at der ikke er tale om nogen terminskontrakt finder statsskattelovens § 4, litra f, ikke anvendelse.

Indbetalingen af 2.140.000 kr. til boet sker udelukkende til endelig opfyldelse af en forpligtelse efter en bodelingsoverenskomst i forbindelse med opløsning af ægteskab. Den formueforøgelse, som boet opnår som følge af afdødes tidligere opløsning af ægteskab, har ingen skattemæssige konsekvenser, jf. statsskattelovens § 4 c, jf. § 5, litra b, og boet succederer i afdødes retsstilling. Det forhold, at indfrielse af forpligtelsen efter bodelingsoverenskomsten ikke sker i forbindelse med et salg til tredjemand, kan ikke føre til et andet resultat. Indfrielsen sker efter aftale mellem parterne og som erstatning for en indkomst, som ville have været skattefri for afdøde og dermed for boet. Statsskattelovens § 5, litra b, har ingen tidsmæssig begrænsning, og det spiller ingen rolle, at ægteskabet blev opløst i 1966, og den endelige afslutning af bodelingen først sker ved indfrielsen i 2010.

Der henvises til SKM2008.720.BR, hvor en køberetsaftale indgået 3 år efter parternes skilsmisse blev anset som indgået som led i en bodeling med skattefrihed til følge, uanset der ikke var indgået en skriftlig bodelingsoverenskomst mellem parterne ved skilsmissen.

Der henvises i øvrigt i SKM2007.435.SR, hvor overdragelse af halvdelen af en ejendom i forbindelse med skilsmisse ikke udløste beskatning hverken som ejendomsavance, manglende renteindtægt, kursgevinst eller gave, selv om købesummen først skulle endeligt beregnes og betales ved ejendommens eventuelle videresalg. Værdien af den udlagte ejendom var altså uden betydning og parterne havde ret til at aftale en fremtidig vederlæggelse afhængig af den opnåede pris ved et fremtidigt salg.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af statsskattelovens § 4, litra f, at indkomst, der hidrører af lotterispil og andet spil og væddemål er skattepligtig.

Til indkomst henregnes i henhold til statsskattelovens § 5, litra b, ikke formueforøgelse, som hidrører fra indgåelse af ægteskab.

Landsskatteretten er enig med SKAT i, at delingen af det fælles bo som følge af separation og efterfølgende skilsmisse mellem nu afdøde og C blev afsluttet i 1966. Det fremgår af bodelingsoverenskomstens ordlyd.

Det lægges til grund, at handelsprisen på ejendommen Y1, som på ægtefælleskiftet blev udlagt til C, udgjorde 220.000 kr., og at nu afdøde modtog sit boslod i form af et rente- og afdragsfrit pantebrev i ejendommen på 89.220 kr. I henhold til bodelingsoverenskomsten havde nu afdøde endvidere krav på halvdelen af det beløb, der blev indvundet ud over 220.000 kr. ved ejendommens salg til tredjemand. Parterne har ikke handlet i overensstemmelse med bodelingsoverenskomsten, idet ejendommen ikke er solgt, og afdødes bo har derfor ikke krav på nogen betaling. Der er derfor ikke grundlag for at anse beløbet på 2.140.000 kr., der i 2010 blev indbetalt til boet, som en skattefri formueforøgelse som følge af formuefællesskabets opløsning i 1966.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.