



Kursværdien på sælgerpantebreve ved pantedebitors arv af pantebrevne

FOB nr. 80.320

Rettet henvendelse til skattedepartementet med henblik på departementets stillingtagen til spørgsmålet om, hvorvidt departementet (eller vedkommende ligningskommission) burde optage værdiansættelsen i et dødsbo til revision under hensyn til en højesteretsdom af 20. december 1979.

Samtidig rejst spørgsmål om rigtigheden af en cirkulærskrivelse. hvori skattedepartementet havde taget stilling til, hvilke virkninger den omhandlede højesteretsdom skulle have vedrørende arveafgiftsberegningen.

(J. nr. 1980-395-223).

Cand. jur. A klagede for B over,

- 1) at landsskatteretten ved kendelse af 8. februar 1980 havde afvist en klage fra ham over en gaveafgiftsberegning, som amtsskatteinspektorat nr. 3 i København havde foretaget vedrørende en gave, som B i 1977 modtog fra sin moder, C, og
- 2) at landsskatteretten i skrivelse af 28. marts 1980 havde meddelt ham, at retten heller ikke fandt grundlag for at undergive arveafgiftsberegningen i C's bo realitetsprøvelse.

Det fremgik af de foreliggende oplysninger, at C ved skøde af 12. februar 1977 solgte sin faste ejendom til B. I en påtegning af 26. marts 1977 (vedrørende berigtigelsen af købesummen for den faste ejendom) på skødet anførtes bl.a., at B skulle have et arveforskud på 150.040,88 kr. (svarende til ejendommens købesum med fradrag af ejendommens pantehæftelser (»friværdien«), medens C's søn, D, som arveforskud skulle have 50.000,- kr. i kreditforpligtigheder og et pantebrev på 50.000,- kr. med sikkerhed i den omhandlede faste ejendom.

I skrivelse af 23. maj 1977 meddelte A amtsskatteinspektorat nr. 3 i København, at C havde givet sine børn de nævnte gaver. Vedrørende gaven til B anførte A bl.a., »at kursen (ved beregningen af gaveafgiften; min bemærkning) må kunne ansættes lavere end pålydende«. Jeg gik ud fra, at A herved sigtede til, at B kunne have udstedt et pantebrev på 150.040,88 kr. og herefter have modtaget pantebrevet - i stedet for »friværdien« - som gave, sammenlign landsskatterettens udtalelse af 23. april 1980, nedenfor s. 32324.

I skrivelse af 28. juni 1977 meddelte amtsskatteinspektoratet A, at der vedrørende gaven til B skulle betales 4.802,50 kr. i gaveafgift. Amtsskatteinspektoratet ansatte ved beregningen gavens værdi til 150.040,88 kr. og tog således ikke hensyn til det, A havde anført om, »at kursen må kunne ansættes lavere end pålydende«.

Ved beregningen af gaveafgift vedrørende den gave, som D modtog, ansatte amtsskatteinspektoratet gavens værdi til obligationernes og pantebrevets kursværdi.

Den 31. august 1978 afgik C ved døden. B og D var hendes eneste arvinger.

I en opgørelse, som A udarbejdede som parternes juridiske rådgiver, og som arvingerne underskrev den 6. juni 1979, anførtes det, hvorledes arvebeholdningen skulle fordeles. I opgørelsen anførte A, at B bl.a. skulle arve en forholdsmæssig del af de pantebreve, som hun i forbindelse med købet af den faste ejendom havde udstedt til sin moder. Restgælden på de pantebreve, som skulle udlægges B som en del af hendes arv, udgjorde 55.686,93 kr. I opgørelsen blev disse pantebreve ansat til kurs 100, »da arving er debitor«. Derimod blev de pantebreve, der ligeledes var udstedt i forbindelse med den omhandlede hushandel, og som blev udlagt til D som arv, fastsat til kurs 60.

Den 2. juli 1979 sendte skifteretten i Lyngby, som behandlede boet, en boopgørelse samt opgørelsen af 6. juni 1979 til ligningskommissionen i Lyngby-Tårnbæk til godkendelse.

I en skrivelse (blanketskrivelse) af 5. juli 1979 meddelte ligningskommissionen A, at de foretagne værdiansættelser i boet kunne godkendes. I blanketskrivelsen var anført (trykt), at »klage over ændring i værdiansættelserne kan af boet indgives til ligningskommissionen inden 4 uger fra modtagelsen af denne skrivelse«. (Denne oplysning var for så vidt irrelevant, som ligningskommissionen ikke havde foretaget nogen ændring af værdiansættelsen).

Lyngby skifteret foretog herefter den 15. august 1979 en arveafgiftsberegning på grundlag af opgørelsen af 6. juni 1979.

I skrivelser af 3. januar 1980 til henholdsvis Lyngby skifteret og amtsskatteinspektorat nr. 3 i København anførte A bl.a.:

»I perioden, hvori jeg dels indgav fornøden meddelelse om gavearveforskud fra senere afdøde til dennes børn, (B) og (D), dels indgav boopgørelse til skifteretten, verserede der for landsretten og senere for højesteret en sag vedr. berettigelsen af den såvel af amtsskatteinspektoratet som af skifteretten fulgte praksis vedr. parikurs for pantebreve i arv-gavesituationer ved kreditor-debitorsammenfald.

Højesteret har nu med et flertal på 5-2 afgjort spørgsmålet, således at der også i denne situation skal indrømmes et passende kursnedslag. Højesterets 1. afd., sag nr. 15, dom afsagt 20.12.79 (Ugeskrift for Retsvæsen 1980, s. 118-121; min bemærkning).

... Jeg vedlægger fotokopier af de af amtsskatteinspektoratet foretagne beregninger. Det fremgår heraf, at sønnen (D) ved afgiftsberegningen har fået anerkendt kurs 60 for et pantebrev, som blev udstedt i ejendommen, som søsteren (B) delvis som gave-/arveforskud fik overdraget - og ved afgiftsberegningen er anvendt kurs 100 for hendes (arvegaveforskud). Da hendes »lod« prioritetsmæssigt ligger efter (D's) pantebrev, og da det i denne situation ville være en ganske unødvendig omvej at udfærdige et pantebrev blot for at overdrage dette som (arvegaveforskud), skal jeg bede amtsskatteinspektoratet genoptage sagen med henblik på ny beregning af afgiften på grundlag af kurs 60, altså fsv. ang. beløbet 150.040,88 kr.

... Ligeledes vedlægger jeg fotokopi af den korrigerede boopgørelse, hvoraf det fremgår, at der ligeledes ved arveafgiftsberegningen efter (C) blev anvendt kurs 100 for (B's) arv.

Såfremt det anses for påkrævet med yderligere dokumentation, skal jeg anmode om at blive ringet op.«

I skrivelse af 15. januar 1980 til amtsskatteinspektorat nr. 3 i København anførte A bl.a. følgende:

»Idet jeg henviser til min skrivelse af 3. jan. 80 og Deres skrivelse af 14. ds. samt til telefonsamtale med ... d.d., skal jeg meddele, at sagen, såfremt den ikke kan behandles med positivt resultat for mine klienter, ønskes videresendt snarest belejligt til landsskatteretten eller anden rette myndighed.«

Med skrivelse af 17. januar 1980 sendte amtsskatteinspektoratet sagens akter til landsskatteretten.

I skrivelse af 21. januar 1980 anmodede landsskatteretten amtsskatteinspektoratet om en udtalelse i anledning af A's skrivelse af 15. januar 1980 vedrørende gaveafgiftsspørgsmålet.

I en udtalelse af 22. januar 1980, som amtsskatteinspektoratet herefter afgav til landsskatteretten, anførte amtsskatteinspektoratet følgende:

»... man skal udtale, at oprindelig afgiftsberegning er afsendt 28. juni 1977.

Da advokaten (A) først den 3. januar 1980 har anmodet amtsskatteinspektoratet om revision af afgiftsberegningen som følge af ændret kursfastsættelse på pantebreve, har man telefonisk s.d. oplyst advokaten om klagefristens udløb og henvist den pågældende til (at) optage forhandling med landsskatteretten.«

I skrivelse af 6. februar 1980 besvarede Lyngby skifteret A's henvendelse af 3. januar 1980 vedrørende arveafgiftsspørgsmålet. Skifteretten anførte:

»...

Da spørgsmålet om værdiansættelsen af aktiverne i et dødsbo også i arveafgiftsmæssig henseende henhører under skattemyndighederne, jfr. arveafgiftslovens § 17, stk. 2, har man videresendt Deres skrivelse til ligningskommissionen for Lyngby-Tårnbæk kommune til videre behandling af spørgsmålet om, hvorvidt der bør ske en ændring af værdiansættelsen af den fordring, som blev arvet af debitor.«

(Den 3. marts 1980 videresendte Lyngby-Tårnbæk kommunes skatteforvaltning sagen til amtsskatteinspektoratet)

Ved kendelse af 8. februar 1980 tog landsskatteretten stilling til A's henvendelse af 3. januar 1980 vedrørende gaveafgiftsspørgsmålet.

I kendelsen anførte landsskatteretten:

»...

Nu afdøde (C) ydede i kalenderåret 1977 en gave til sin datter, (B), og klagen til landsskatteretten vedrører den af amtsskatteinspektorat nr. 3, København, foretagne gaveafgiftsberegning i forbindelse hermed.

Gaveafgiftsberegningen er meddelt såvel gavegiveren som gavemodtageren ved gaveafgiftsberegning af 28. juni 1977, og klagerens repræsentant har i skrivelse af 3. januar 1980 anmodet om genoptagelse af sagen og revision af beregningen under henvisning til, at der for så vidt angår det forhold, som sagen vedrører, er sket en ændring af praksis ved en af højesteret afsagt dom pr. 20. november 1979.

Da klagen til landsskatteretten imidlertid er indgivet efter udløbet af den i skattestyrelseslovens § 25 fastsatte frist på otte uger for påklage til landsskatteretten, og da det forhold, at der ved en af højesteret den 20. december 1979 afsagt dom er sket en ændring af praksis på det pågældende område, ikke i sig selv kan begrunde, at der i det foreliggende tilfælde bortses fra den stedfund-

ne overskridelse af klagefristen, samt da retten ikke i de i øvrigt meddelte oplysninger har fundet grundlag for at bortse fra fristoverskridelsen i medfør af bestemmelsen i lovens § 28, stk. 2, vil klagen være at afvise.

Thi eragtes:

Klagen afvises.«

I skrivelse af 11. februar 1980 til ministeriet for skatter og afgifter anførte A bl.a. følgende:

»I boet efter (C) har datteren, (B), fået udlagt arv i sin egen ejendom, hvilket ved beregning af såvel arveafgift som ved beregning af gaveafgift i forbindelse med en kort tid før dødsfaldet effektueret gave er værdiansat efter kurs 100, jævnsides med, at hendes broder, som dels modtog arv, dels modtog gave af nøjagtig samme art, fik ansat arven/gaven efter kurs 60.

Der er herved opstået et skærende misforhold mellem værdien af de lodder, som de 2 søskende har modtaget - det var jo tanken, at hver skulle have det samme.

Under sagernes behandling gennem instanserne har jeg været opmærksom på dette forhold, og at spørgsmålet skulle afgøres ved højesteret. Dette er nu sket ved dommen af 20. dec. 1979, og med en så klar underkendelse af skatteforvaltningens praksis, som stemmerne 5 mod 2 giver udtryk for.

Jeg har ikke skriftligt under sagernes gang protesteret, men jeg har klart mundtligt tilkendegivet, at jeg ikke kunne se hjemlen for ansættelse af kurs 100 i tilfælde af debtors arv og/eller gave af en fordring mod hende/ham.

Sagen blev derfor indgivet til landsskatteretten, som i det foreliggende tilfælde har været i stand til at producere en kendelse på 3 uger - formalitetssager går jo forud.

Idet jeg i øvrigt henviser til departementets sag Skd. 6.9-73/1976 og til de vedlagte fotokopier af sagsakterne, beder jeg departementet bemyndige landsskatteretten til at realitetsbehandle sagen - jfr. derhos ombudsmandens skrivelse ang. samme formalitetsspørgsmål, dateret 8. sept. 1976 (j. nr. 1976-1378-223), hvilken skrivelse beror i kopi i den nævnte sag i departementet.

Sluttelig bemærkes, at det forekommer - ikke så meget mig som skatteyderne - stødende og tenderende mod fiscal fortolkning, at skatteforvaltningen i en årrække urigtigt har fastholdt en fortolkning af den omhandlede art - som det mindste mener min klient, (B), at hun bør behandles i overensstemmelse med højesterets afgørelse - så meget mere som hendes sag jo var levende, medens retten behandlede spørgsmålet.

...«

I skrivelse af 27. februar 1980 meddelte ministeriet for skatter og afgifter A, at hans skrivelse af 11. februar 1980 var sendt til landsskatteretten til videre foranstaltning.

I skrivelse af 28. februar 1980 til landsskatterettens præsident anførte A bl.a.:

»...

Herefter skal jeg på ny anmode om, at der ses bort fra fristoverskridelsen. Jeg går ud fra, at sagens akter giver fornødent indblik i, hvorfor sagen ønskes realitetsbehandlet.

Kort fortalt må det anses for uantageligt, såfremt der på grund af en fristoverskridelse anvendes kurs 100 for værdipapirer ved en gaveafgiftsberegning og

kurs 65 for samme værdipapirer ved en arveafgiftsberegning for samme person, jævnsides med, at den pågældende gavemodtagers og arvings broder for netop samme slags værdipapirer ved gaveafgifts- og arveafgiftsberegning (for værdier modtaget fra samme person og arvelader) skal tilsvare afgifter beregnet efter nævnte kurs 65. Det kan på ny oplyses, at vi samtidig med sagerne behandling har været opmærksom på den for retten verserende sag om dette kursspørgsmål, og jeg har bl.a. i Lyngby skifteret gjort indsigelse (mundtligt) mod kursfastsættelsen til 100 ved kreditor/debitor-sammenfald. Højesteret har som anført nu ved dom af 20. dec. 1979 afgjort dette spørgsmål i favør af skatteyderne.

Følgelig må det anstændigvis være således, at de sager, som har været løbende under nævnte retssags behandling, bliver afgjort i overensstemmelse med dommen.

...«

I skrivelse af 28. marts 1980 meddelte landsskatteretten A:

»Efter at landsskatteretten ved kendelse af 8. februar 1980 afviste klagen over den af amtsskatteinspektat nr. 3, København, foretagne gaveafgiftsberegning i anledning af en af nu afdøde (C) i 1977 ydet gave til sin datter (B), har De i skrivelse af 28. februar 1980 anmodet om, at sagen må blive genoptaget til prøvelse af realiteten.

Foranlediget heraf skal man meddele, at landsskatteretten ikke i det af Dem anførte har fundet grundlag for at optage sagen til prøvelse i realiteten, hvorfor det må have sit forblivende ved den afsagte kendelse.

Det tilføjes, at landsskatteretten ej heller har fundet grundlag for at undergive arveafgiftsberegningen i giverindens bo realitetsprøvelse.

Man skal dog henlede Deres opmærksomhed på bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 30, stk. 2.«

I skrivelse af 29. marts 1980 til mig anførte A bl.a.:

»...

I henhold til skattestyrelseslovens § 30, stk. 2, jfr. samme lovs § 29, stk. 3, nr. 6, kan vi - *som jeg læser loven* - indbringe i alle tilfælde værdiansættelsen i boet for retten til realitetsbehandling indtil udløbet af 1 år fra modtagelsen af arveafgiftsberegningen - dette tidspunkt vil ligge i begyndelsen af aug. 1980.

Forudsat at min nævnte antagelse er rigtig, kan det næppe tænkes, at Lyngby ret vil se bort fra højesteretsdommen af 20. dec. 1979.

Jeg er i forbindelse med disse problemer blevet mødt med en bemærkning om, at der ikke var protesteret mod kursfastsættelsen til 100.

Dette er urigtigt, idet jeg i Lyngby skifteret mundtligt har anfægtet kursen på 100.

»Administrationens knusende magt« har hidtil afholdt de fleste fra at anlægge sag ved de ordinære domstole for at få efterprøvet kurssynspunktet. Af de vedlagte bilag fremgår det da også, at den her omhandlede sagsgenstand ikke ville kunne bære en højesteretssag, og bl.a. dette omkostningshensyn (samt evt. udsættelse og besvær med boafslutningen) har altså medført, at den urigtige administrationspraksis har været fulgt i en årrække. Den praktiske konsekvens af en sådan - urigtig - fortolkning er, at den slår rod på begge sider af bordet, dvs. såvel hos skifteret og administration som hos »bobe-handlere«.

Det reelt urimelige i sagen eller i tilsvarende sager er, at en række sager er afgjort urigtigt, medens spørgsmålet var indbragt for domstolene, og som det mindste finder jeg det derfor rimeligt, at myndighederne loyalt tager konsekvenserne af højesteretsdommen for de sager, som verserede hos myndighederne, medens de ordinære domstole havde sagen til afgørelse.

...«

I en udtalelse af 23. april 1980 til mig anførte landsskatteretten følgende:

»...

Vedrørende gaveafgiftsberegningsen.

Således som gaveanmeldelsen er affattet, består gaven af den heri omhandlede faste ejendom med fradrag af en række pantehæftelser, idet friværdien er anmeldt som ydet gave.

Klagen går formentlig ud på, at parterne i stedet for at forholde som sket ved ejendommens overdragelse til gavemodtageren kunne have ladet sidstnævnte udstede pantebrev til giveren med et til friværdien, 150.040,88 kr., svarende pålydende, hvorefter pantebrevet i gaveanmeldelsen kunne have været ansat til kursværdi efter sædvanligt fulgte retningslinier for kursansættelse af pantebreve i overensstemmelse med højesterets dom af 20. december 1979 i sagen: ... mod ministeriet for skatter og afgifter (U.f.R. 1980, side 118). Denne dom har nødvendiggjort ændring af hidtidig praksis vedrørende værdiansættelse af arvinges gæld, jfr. Vejledning vedrørende værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning i Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 (særnummer), april 1976, side 108 ...

Landsskatteretten må henholde sig til den den 8. februar 1980 afsagte kendelse.

Vedrørende arveafgiftsberegningsen.

Ifølge klagesagens bilag 2, blad 4 (opgørelsen af 6. juni 1979; min bemærkning), er boopgørelsen indsendt til skifteretten forud for skifterettens dér nævnte skrivelse af 23. maj 1979, i henhold til hvilken boopgørelsen er korriigeret. Arveafgiftsberegningsen, der er modtaget den 15. august 1979, er for så vidt angår værdiansættelsen af det af (B's) arv omfattede pantebrev i overensstemmelse med hidtidig praksis vedrørende værdiansættelsen af arvinges gæld.

Det er ikke oplyst, om skatterådet har afsagt kendelse vedrørende det rejste værdiansættelsesspørgsmål, men en eventuel kendelse herom må forudsættes afsagt forud for skifterettens skrivelse af 23. maj 1979.

Klagen over værdiansættelsen er indgivet den 3. januar 1980, og således efter afsigelsen af højesterets dom af 20. december 1979. Landsskatterettens afgørelse vedrørende denne klage kunne have været optaget i rettens kendelse af 8. februar 1980, men underretning herom er givet i skrivelse af 28. marts 1980.

I overensstemmelse med det standpunkt, landsskatteretten stedse af administrative grunde har indtaget til også andre klager, hvori der er nedlagt påstand om, at en stedfunden ændring af hidtidig fulgt praksis får virkning for ansættelser m.v. foretaget forud for ændringen, og i overensstemmelse med nævnte praksis har retten afvist at tage de i nærværende sag efter klagefristens udløb indgivne klager under realitetsbehandling.

Om der ved indbringelse af landsskatterettens afvisning for domstolene vil kunne opnås realitetsprøvelse af værdiansættelserne ved de omhandlede afgiftsberegninger inden 1 år efter værdiansættelsernes foretagelse, jfr. skattestyrelseslovens § 30, stk. 2, er formentlig tvivlsomt.

...«

I en skrivelse til A udtalte jeg følgende:

»Efter § 25, stk. 1, i skattestyrelsesloven (lov nr. 281 af 8. juni 1977) skal en »klage (til landsskatteretten) over skattemyndighedens værdiansættelser i dødsboer efter kildeskattelovens § 16, stk. 4, klage over amtskatteinspektoraternes fastsættelse af den afgiftspligtige værdi ved beregning af gaveafgift ... indgives af boet eller den gaveafgiftspligtige og skal være modtaget inden 8 dage efter, at der er givet underretning om afgørelsen.«

Skattestyrelseslovens § 28, hvortil landsskatteretten henviser i sin kendelse af 8. februar 1980, har følgende indhold:

»En indgivet klage afvises, såfremt

1. lovgivningens bestemmelser om klageadgang til lignings- eller vurderingsmyndighederne ikke er udnyttet, medmindre ganske særlige forhold skønnes at kunne begrunde, at der bortses herfra,

2. klagen indgives efter de i denne lov fastsatte frister for klage til landsskatteretten, medmindre klageren oplyser særlige undskyldende omstændigheder, som skønnes at kunne begrunde, at der bortses fra fristoverskridelsen,

3. ...«

De fik underretning om amtsskatteinspektoratets afgørelse vedrørende værdiansættelsen af gaven den 28. juni 1977, og den lige nævnte klagefrist i skattestyrelseslovens § 25, stk. 1, var således forlængst udløbet, da De ved skrivelsen af 3. januar 1980 rettede henvendelse til amtsskatteinspektoratet, som den 17. januar 1980 videresendte Deres skrivelse til landsskatteretten.

For så vidt angår værdiansættelsen vedrørende de sælgerpantebreve, som (B) modtog i arv, må jeg efter min gennemgang af sagen lægge til grund, at De ikke klagede over denne værdiansættelse til ligningskommissionen (der var i og for sig heller ikke anledning hertil, da ligningskommissionen havde godkendt boets værdiansættelser). Spørgsmålet om rigtigheden af værdiansættelserne i dødsboet har således heller ikke

været forelagt for det lokale skatteråd. De udnyttede således ikke lovgivningens bestemmelser om klageadgang.

Landsskatteretten måtte således afvise Deres klage over værdiansættelserne vedrørende såvel gaven som de pantebreve, der var udlagt (B) som arv, medmindre landsskatteretten fandt at burde bortse fra de i skattestyrelseslovens § 28 nævnte afvisningsgrunde.

Vurderingen af, om landsskatteretten i det konkrete tilfælde bør bortse fra de i lovbestemmelsen nævnte afvisningsgrunde, er i væsentlig grad af en skønsmæssigt præget karakter. Efter de regler og den praksis, der er gældende for min virksomhed, kan jeg ikke kritisere en sådan vurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Jeg har ikke ved min gennemgang af sagen fundet, at der foreligger sådanne omstændigheder, at jeg har grundlag for at kritisere landsskatterettens kendelse af 8. februar og landsskatterettens skrivelse af 28. marts 1980 til Dem. Dispensationsadgangen i skattestyrelseslovens § 28 (»ganske særlige forhold skønnes at kunne begrunde« og »særlige undskyldende omstændigheder, som skønnes at kunne begrunde«) må efter min opfattelse antages at tage sigte på tilfælde, hvor særlige, *individuelle*, undskyldende omstændigheder gør sig gældende, modsat tilfælde, hvor en ændret retsopfattelse kunne føre til en anden retlig vurdering af sagen.

Den højesteretsdom af 20. december 1979 (Ugeskrift for Retsvæsen 1980, s. 118-121), som De henviste til i Deres skrivelse af 3. januar 1980 som begrundelse for genoptagelse af behandlingen af de i sagen omhandlede værdiansættelser, tog stilling til spørgsmål om værdiansættelsen i et dødsbo af nogle sælgerpantebreve, som blev udlagt pantedeбитor som arv (»arvingsgæld«). Ved dommen tilsidesatte højesteret skattemyndighedernes praksis, hvorefter pantebreve skulle ansættes til pålydende værdi ved arveafgiftsberegningen, når de blev udlagt til debitorarvingen. Højesteret fastslog, at sådanne pantebreve ved arveafgiftsberegningen kan ansættes til værdien i handel og vandel.

Spørgsmålet om, i hvilket omfang en skatteyder efter begæring kan få optaget tidligere foretagne ansættelser til revision i anledning af en praksisændring i skatteyderens favør som følge af en afsagt dom, har tidligere - for så vidt angår indkomstansættelse - været forelagt mig til vurdering. I en udtalelse af 22. oktober 1979, som statsskattedirektoratet afgav til mig i den pågældende sag (mit j. nr. 1979-1032-222), anførte direktoratet bl.a. følgende:

»... at det er fast praksis, at andragende om bevillingsmæssig ændring af ansættelser som hovedregel kun imødekommes, når andragende foreligger inden udløbet af den i skattestyrelseslovens § 30, stk. 1 (tidligere

landsskatteretslovens § 13 b, stk. 1) nævnte frist på 3 år, medmindre de lignende myndigheder må anses at have begået fejl eller at have handlet lovstridigt.

Da det i denne forbindelse ikke kan anses for en fejl, at de lignende myndigheder har anlagt en fortolkning af de gældende skattebestemmelser, som senere er underkendt ved domstolene, og da den omhandlede fortolkning ... ikke kan anses for lovstridig, har statsskattedirektoratet ikke fundet grundlag for at ændre sin ... afgørelse.

...«

(Jeg henviser endvidere til den sag, som er omtalt i min beretning for 1978, s. 299-302.

Den omtalte tidsmæssige begrænsning på 3 år har sammenhæng med reglen i skattestyrelseslovens § 30, stk. 1 (tidligere landsskatteretslovens § 13 b, stk. 1), hvorefter en indkomstansættelse, der ikke har været indbragt for landsskatteretten, ikke kan forelægges domstolene til afgørelse, hvis der er forløbet mere end 3 år fra indkomstårets udløb.

En retsopfattelse, der - i hvert fald i hovedsagen - svarer til statsskattedirektoratets, er nu fastslået ved den højesteretsdom af 10. april 1980 (Ugeskrift for Retsvæsen 1980, s. 488-491), som De henviste til i Deres skrivelse af 18. april 1980 til mig, og hvori højesteret bl.a. anførte følgende:

»...

Den i landsskatteretslovens § 13 b (nu skattestyrelseslovens § 30, stk. 1; min bemærkning) fastsatte frist for indbringelse af appellanten krav for domstolene var overskredet. Selv om fristen under ganske særlige omstændigheder måtte kunne fraviges, tiltrædes det, at det af appellanten anførte vedrørende ændringer i skattemyndighedernes praksis forud for og efter afsigelsen af de i dommen omtalte højesteretsdomme ikke giver grundlag herfor.

Dommen vil herefter være at stadfæste.«

For så vidt angår værdiansættelser i dødsboer og amtsskatteinspektorenes fastsættelse af afgiftspligtige værdier ved beregning af gaveafgift gælder - i stedet for den omtalte 3 års frist i skattestyrelseslovens § 30, stk. 1, vedrørende bl.a. indkomstansættelser - fristreglen i lovens § 30, stk. 2; herefter gælder der en 1 års frist for sagens indbringelse for domstolene (inden 1 år efter, at værdiansættelsen er foretaget). Den ovenfor

omtalte skatteretspraksis, der som nævnt har sammenhæng med reglen i skattestyrelseslovens § 30, stk. 1, må formentlig - når der er tale om værdiansættelser i dødsboer og fastsættelse af gaveafgiftspligtige værdier - forstås i overensstemmelse med reglen i skattestyrelseslovens § 30, stk. 2, således at skattemyndighederne i disse tilfælde normalt ikke kan foretage ændringer af værdiansættelser, der er foretaget mere end 1 år før det tidspunkt, hvor anmodningen om ændringen fremsættes.

Som det ses, bygger højesteretsdommen af 10. april 1980 på den antagelse, at den gældende frist i hvert fald kun under ganske særlige omstændigheder kan fraviges.

Jeg finder ikke, at jeg har grundlag for - under henvisning til »ganske særlige omstændigheder«, jfr. den ovennævnte højesteretsdom, i Deres sag - at kunne henstille til amtsskatteinspektoratet eller skattedepartementet at tage amtsskatteinspektoratets *afgørelse vedrørende gaveværdiansættelsen*, som blev truffet allerede den 28. juni 1977, op til fornyet overvejelse; jeg finder i forbindelse hermed at burde pege på, at det retsspørgsmål vedrørende værdiansættelser, som fandt sin endelige afgørelse ved højesteretsdommen af 20. december 1979, var et spørgsmål, som på forhånd måtte forekomme noget tvivlsomt, og at det endvidere kan forekomme noget tvivlsomt, om anvendelsen af princippet i den lige nævnte højesteretsdom i det foreliggende tilfælde, hvor den ydede gave hverken var et pantebrev eller et gældsbrev, ville medføre en ændret værdiansættelse.

Værdiansættelsen i (C's) dødsbo blev foretaget af ligningskommissionen den 5. juli 1979, og Deres henvendelse af 3. januar 1980 til Lyngby skifteret (og amtsskatteinspektorat nr. 3 i København) (som skifteretten opfattede som et spørgsmål om ændring af værdiansættelsen i (C's) dødsbo) skete således inden 1 år efter ligningskommissionens værdiansættelse, og det er derfor et spørgsmål, om skattemyndighederne (ligningskommissionen eller skattedepartementet) i overensstemmelse med den ovenfor nævnte faste skatteretspraksis burde optage værdiansættelsen i dødsboet til revision under hensyn til højesteretsdommen af 20. december 1979.

Skattedepartementet har ved cirkulærskrivelse nr. 108 af 27. maj 1980 til skifteretterne, revisionen af eksekutorboer i København, amtsskatteinspektoraterne og ligningskommissionerne taget stilling til, hvilke virkninger den afsagte højesteretsdom af 20. december 1979 efter departementets opfattelse skal have bl.a. i de tilfælde, hvor arveafgiftsberegningen er foretaget inden dommens afsigelse, og hvor der derfor kan blive tale om omberegning og tilbagebetaling af eventuelt for meget erlagt arveafgift. Skattedepartementets cirkulærskrivelse bestemmer herom følgende:

»...

Dommen vil tillige kunne finde anvendelse på tidligere foretagne udlæg i alle tilfælde, hvor afgiftsberegningerne ikke i medfør af reglerne i arveafgiftslovens § 32 er blevet bindende for de afgiftspligtige forinden dommens afsigelse.

Omberegning og tilbagebetaling af eventuelt for meget erlagt arveafgift vil i de nævnte tilfælde kunne finde sted efter ansøgning til skifteretterne i hvert enkelt tilfælde.

...«

Jeg har i en samtidig skrivelse til skattedepartementet rejst nogle spørgsmål om rigtigheden af indholdet af den nævnte cirkulærskrivelse og dermed spørgsmål om ændring af cirkulærskrivelsen, (jfr. nærmere nedenfor).

Spørgsmålet om skattemyndighedernes beføjelse til at foretage nedsættelse af foretagne værdiansættelser i dødsboer har tidligere været forelagt til min bedømmelse, jfr. min beretning for 1975, s. 352-355, jfr. min beretning for 1976, s. 41. Som det fremgår heraf, har skattedepartementet ment at kunne tillade en værdiansættelse ændret i ganske specielle tilfælde (efter udløbet af 3 måneders fristen i § 16, stk. 4, i kildeskatteloven jfr. lovbekendtgørelse nr. 446 af 16. oktober 1980).

Under henvisning hertil har jeg fundet det rettest at oversende sagen til skattedepartementet med henblik på departementets stillingtagen til spørgsmålet om, hvorvidt departementet (eller ligningskommissionen) bør optage den her omhandlede værdiansættelse i (C's) dødsbo til revision under hensyn til den afsagte højesteretsdom af 20. december 1979.«

I den ovenfor nævnte skrivelse til skattedepartementet anførte jeg følgende:

»...

1) Cirkulærskrivelsen (af 27. maj 1980) er bl.a. ved sin henvisning til § 32 i arveafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 443 af 28. september 1972 med senere ændringer), udformet, som om de revisioner vedrørende tidligere arveafgiftsfastsættelser, som højesteretsdommen af 20. december 1979 giver anledning til, er *beregningsrevisioner*.

Forholdet er imidlertid det, at højesteretsdommen vedrører et *værdiansættelsesspørgsmål* (et spørgsmål, der ved bestemmelsen i arveafgiftslovens § 32, stk. 4, er holdt uden for den i lovens § 32, stk. 1-3, fastsatte regulering - jfr. herved også arveafgiftslovens § 17, stk. 2, og § 31, stk. 2, med henvisning til kildeskattelovens § 16, stk. 3-4) - nemlig spørgsmålet om værdiansættelse i et dødsbo af nogle sælgerpantebreve, som blev udlagt pantedeblitor som arv («arvingsgæld»).

Efter arveafgiftslovens § 17, stk. 2, som henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, foretages efterprøvelsen af dødsboets værdiansættelser også i arveafgiftsmæssig henseende af skattemyndighederne, dvs. ligningskommissionen. Klager over ligningskommissionens værdiansættelse (ansættelsesændringer) indgives til ligningskommissionen selv, jfr. § 1 i ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 602 af 9. december 1977 om beskatning af dødsboer m.v. sammenholdt med skattestyrelseslovens § 4, hvis afgørelse kan påklages til skatterådet, jfr. § 1, stk. 2, i den lige nævnte bekendtgørelse, sammenholdt med skattestyrelseslovens § 7. Efter kildeskattelovens § 16, stk. 4, og skattestyrelseslovens § 25, stk. 1, kan skatterådets afgørelse vedrørende værdiansættelsen i dødsboer påklages til landsskatteretten. - Så snart skattemyndighedernes værdiansættelse er blevet endelig, foretager skifteretten arveafgiftsberegningen, jfr. arveafgiftslovens § 31, stk. 2. Skifterettens arveafgiftsberegning kan indbringes for finansministeriet, jfr. arveafgiftslovens § 32, stk. 1.

Højesterets dom retter sig således mod skattemyndighedernes hidtidige (ulovlige) praksis vedrørende værdiansættelser i dødsboer, jfr. herved også Erik Overgaards artikel i tidsskriftet »Advokaten«, 1980 (nr. 23), s. 296 ff, og kun afledet heraf mod skifterettens beregning af arveafgift.

På denne baggrund finder jeg anledning til at rejse spørgsmålet om, hvorvidt departementet ikke ved udformningen af cirkulærskrivelsen burde have taget stilling til, hvilken skattemyndighed der skulle foretage eventuelle ændringer (ud fra en vurdering af værdien i handel og vandel af det pågældende pantebrev/gældsbevis, jfr. højesterets dom) af tidligere foretagne værdiansættelser.

I den konkrete sag har hverken ligningskommissionen (hvortil skifteretten med skrivelse af 6. februar 1980 oversendte klagerens skrivelse af 3. januar 1980) eller amtsskatteinspektoratet (hvortil ligningskommissionen med skrivelse af 3. marts 1980 oversendte klagerens skrivelse af 3. januar 1980) taget stilling til spørgsmålet om ændring af den værdiansættelse, som ligningskommissionen foretog den 5. juli 1979. Skifteretten har heller ikke taget stilling til spørgsmål om ændring af værdiansættelsen i dødsboet.

2) I forbindelse hermed finder jeg at burde rejse det spørgsmål, om skattedepartementet ikke, som en parallel til den ovenfor omtalte skatteretspraksis vedrørende ændringer af tidligere indkomstansættelser på grundlag af domstolsunderkendelse af hidtidig administrativ praksis, burde have ladet højesteretsdommen få den virkning, at en arving/et bo efter ansøgning kunne få foretaget en ny værdiansættelse, hvis ansøgning herom fremkom inden 1 år (skattestyrelseslovens § 30, stk. 2) efter, at den oprindelige værdiansættelse var foretaget. Jeg finder herved at burde fremhæve, at den omtalte højesteretsdom indeholder en klar tilkendegivelse om, at den hidtidige praksis var uforenelig med arveafgiftslovens § 17, stk. 2.

Jeg henviser i tilknytning hertil til departementets udtalelse af 31. juli 1975 (departementets j. nr. 5. 7241-185) i den sag, som er omtalt i min beretning for 1975, s. 352-355, jfr. min beretning for 1976, s. 41. I udtalelsen gav departementet udtryk for, »at skattedepartementet i ganske specielle tilfælde har ment at kunne tillade en værdiansættelse ændret« (efter udløbet af 3 måneders fristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, og altså efter, at værdiansættelsen er blevet »bindende« for dødsboet). I samme sag diskuteredes spørgsmålet om de lokale skattemyndigheders mulighed for at *nedsætte* værdiansættelser efter 3 måneders fristens udløb.

Jeg udbeder mig underretning om, dels hvad der videre sker i den konkrete sag, dels resultatet af de overvejelser vedrørende ændring af cirkulærskrivelsen af 27. maj 1980, som mine ovenfor anførte bemærkninger måtte give anledning til.«

I skrivelse af 30. januar 1981 meddelte skattedepartementet mig følgende:

»...

Det fremgår af sagen, at værdiansættelsen af boets aktiver er godkendt af ligningskommissionen i Lyngby-Tårnbæk kommune den 5. juli 1979, og at skifterettens afgiftsberegning herefter er modtaget af arvingernes repræsentant den 15. august 1979.

Ligningskommissionen i Lyngby-Tårnbæk kommune godkendte ved værdiansættelsen den kurs på 100, som arvingerne anvendte, og som var i overensstemmelse med den dagældende praksis. Ved højesteretsdom af 20. december 1979 blev det imidlertid fastslået, at man også i disse tilfælde skulle ansætte arvingens fordel til værdien af pantebrevet i handel ogandel, og man har herefter fra skattedepartementet udsendt en cirkulærskrivelse af 27. maj 1980, hvorefter man tillod afsluttede sager, der indeholdt spørgsmål om ansættelse af pantebreve, der blev udlagt til debitor for pantegælden, genoptaget i alle tilfælde, hvor den af skifteretten foretagne afgiftsberegning ikke var blevet bindende, inden højesteret afsagde sin dom den 20. december 1979.

Da der i en række tilfælde i praksis har været tvivl om, hvorvidt kursfastsættelsen af pante- og gældsbreve, der udlægges til debitorarvingen, skal behandles som et værdiansættelsesspørgsmål, har skattedepartementet beslut-

tet, at afgiftsberegninger også bør kunne genoptages i tilfælde, hvor værdiansættelsen blev foretaget mindre end ét år før højesteretsdommen.

En cirkulærskrivelse herom er under udarbejdelse og vil senere blive tilsendt Dem.

I cirkulærskrivelsen bliver der taget stilling til, hvilken myndighed der skal fastsætte pante- eller gældsbevets værdi i handel og vandel. Skattedepartementet kan herefter tiltræde, at boet efter (C) genoptages med henblik på en fornyet værdiansættelse af det pantebrev, der blev udlagt til arvingen...«

Med skrivelse af 2. februar 1981 sendte skattedepartementet mig et eksemplar af departementets cirkulærskrivelse nr. 18 af 29. januar 1981 til skifteretterne m. fl. om genoptagelse af arve- og gaveafgiftsberegninger som følge af højesterets dom af 20. december 1979 om værdiansættelse af arvingsgæld.

I skrivelse af 20. februar 1981 meddelte jeg skattedepartementet, at jeg havde taget til efterretning, at boet efter C nu blev genoptaget, og at departementet havde udsendt den nævnte cirkulærskrivelse.