

Lovhjemmel i DSKL § 6 til medregning af en efterlevende ægtefælles boslod?

af lektor, cand. jur., Ph.D., Rasmus Kristian Feldthusen Det Juridiske Fakultet, Københavns Universitet

1. Indledning

Ved lov nr. 1221 af 27. december 1996 blev den nugældende dødsboskattelov (DSKL) vedtaget med ikrafttræden for dødsboer efter personer, der afgår ved døden den 1. januar 1997 eller senere, og ved skifte af uskiftet bo i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodningen om skifte indgives i den efterlevende ægtefælles levende live. (1) Baggrunden for indførelsen af de nye regler om beskatning af dødsboer var vedtagelsen af en helt ny lov om skifte af dødsboer. (2)

Ved den nye dødsboskattelov samledes reglerne om beskatning af dødsboer i én lov, hvor reglerne førhen var spredt ud over flere forskellige love, dog primært i kildeskatteloven (KSL).

Dødsboskatteloven viderefører sondringen mellem på den ene side dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter og på den anden side dødsboer, hvor den efterlevende ægtefælle i stedet er skattesubjekt. Tilsvarende har dødsboskatteloven beholdt opdelingen af dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, i skattefritagne og ikke-skattefritagne dødsboer. Vurderingen af om et dødsbo, der er selvstændigt skattesubjekt, er skattefritaget eller ikke-skattefritaget, foretages i henhold til DSKL § 6, stk. 1. I lighed med dagældende KSL § 16, stk. 1, er det i DSKL § 6, stk. 1, afgørende for hvorvidt et dødsbo er skattefritaget, at boets brutto- og nettoformue holder sig under begge beløbsgrænser i bestemmelsen. I 2003-tal udgør bruttogrænsen 2.207.400 kr. og nettogrænsen 1.655.500 kr., begge ved boets afslutning. Det kan - og vil som oftest - have stor betydning om et dødsbo, der er selvstændigt skattesubjekt, anses for at være skattefritaget eller ikke-skattefritaget. Således vil et dødsbo, der er skattefritaget, ikke være skattepligtigt af dødsboets indkomst fra og med dagen efter dødsfaldet til og med skæringsdagen i boopgørelsen (boperioden). Skattefriheden gælder såvel for indtægter som for gevinster, der er konstateret som led i dødsboets udlodning af afdødes formue til arvinger og legatarer, eller ved afståelser til tredjemand. Er dødsboet derimod ikke-skattefritaget beskattes indtægter i boperioden med en proportional skat på 50 pct., idet der i op til 12 måneder indrømmes et bofradrag på 4.400 kr. (2003-tal). Udloddes der skatterrelevante aktiver beskattes dødsboet af realiserede gevinster, medmindre udlodningsmodtageren succederer skattemæssigt i avancen efter reglerne i DSKL §§ 29 og 34-35.

Efter de tidligere regler i kildeskatteloven anvendtes dødsdagen som det relevante tidspunkt for hvorvidt beløbsgrænserne i dagældende KSL § 16, stk. 1, var overskredet eller ej. (3) hvorimod det efter reglerne i dødsboskatteloven nu er skæringsdagen i boopgørelsen, der er det relevante tidspunkt, jf. DSKL § 6, stk. 1.

2. Beregning og fastlæggelse af om et dødsbo er skattefritaget - dagældende og nugældende regler

Ved indførelsen af kildeskatten i Danmark ved lov nr. 100 af 31. marts 1967 blev dansk rets sporadiske regler om beskatning af dødsboer flyttet til den nye kildeskattelov.

Efter reglerne i den første kildeskattelov skulle der, når dødsboet blev undergivet privat skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, foretages en ansættelse af såvel afdødes indkomst i mellemprioriteten som af de personer, med hvilke afdøde havde været sambeskattet. I modsætning til hvad der gælder efter de nugældende regler, var et privat skiftet dødsbo dengang ikke et selvstændigt skattesubjekt, idet skattepligten straks ved dødsfaldet overgik til afdødes arvinger og ægtefælle. Skiftedes dødsboet i stedet offentligt var dødsboet et selvstændigt skattesubjekt.

Den nuværende opdeling mellem skattefritagne og ikke-skattefritagne dødsboer fandtes heller ikke. Dødsboet var derfor altid skattepligtigt af fortjenester konstateret ved udlodning af boets aktiver til afdødes arvinger eller en efterlevende ægtefælle, jf. dagældende KSL § 31, stk. 4. Størrelsen på afdødes og eventuelt dennes efterlevende ægtefælles netto- og bruttoformue havde derfor ikke nogen betydning, bortset fra dagældende formuebeskatning.

Ved ændringslov nr. 118 af 29. marts 1969 om Beskatning af dødsboer ophævedes bestemmelserne i kildeskatteloven (lov nr. 265 af 28. juni 1968) §§ 12-20. I stedet indsattes helt nye bestemmelser om beskatning af dødsboer, herunder en nyaffattet § 16, i hvilken det såkaldte "skattefritagne dødsbo" blev introduceret. Ligesom efter de nugældende regler i DSKL § 6, stk. 1, afhang et dødsbos skattepligt af om "boets" aktiver og passiver lå under eller over bestemte beløbsgrænser. (4) Formuleringen af dagældende § 16, stk. 1, var på mange punkter ens med den nugældende formulering af DSKL § 6, stk. 1. De to bestemmelseres respektive stk. 1, er citeret nedenfor: (5)

"**KSL § 16.** Boer, der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er fritaget for at betale indkomstskat, **hvis boets aktiver og nettoformue** efter værdien i handel og vandel ved dødsfaldet ikke overstiger beløb, der fastsættes ved lov forud for hvert indkomstår. Ved beregningen tages **hele boet** i betragtning, jf. § 18, stk. 1, 1.-3. pkt. Var afdøde selvstændigt skattepligtigt, udbetales eventuelle indeholdte eller betalte foreløbige formueskattebeløb til boet, medmindre afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidten i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes."

"**DSKL § 6.** Et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat af den i §§ 4 og 5 omhandlede indkomst, herunder skat af aktieindkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 a og skat af CFC-indkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 b, **hvis boets aktiver og dets nettoformue** efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, dog ikke en tillægsboopgørelse, ikke overstiger et grundbeløb på henholdsvis 1.420.400 kr. og 1.065.300 kr. Indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 tilbagebetales dog ikke til boet."

Hverken dagældende KSL § 16, stk. 1, 2. pkt., eller nugældende DSKL § 6, stk. 1, indeholder nogen definition eller forklaring på, hvad udtrykket "boet" indeholder. Det må imidlertid slås fast, at udtrykket "boet" *ikke* er synonymt med "fællesboet", dvs. begge ægtefællers samlede fællesformue, idet en sådan fortolkning ville indebære, at afdødes særeje ikke skulle medregnes ved opgørelsen af, om beløbsgrænserne er overskredet eller ej. Det er derimod nærliggende at læse udtrykket "boet" som værende "dødsboet", hvilket i relation til DSKL § 6, stk. 1, bestyrkes af, at netop ordet "dødsbo" er det andet ord i den første linje i bestemmelsen.

I modsætning til DSKL § 6, stk. 1, anvendte dagældende KSL § 16, stk. 1, 2. pkt., tillige passagen: "...ved beregningen tages **hele boet** betragtning." (6) En naturlig sproglig forståelse af "hele boet" var, at dette relaterede sig til hele dødsboet, dvs. alt hvad afdøde efterlod sig. (7) Fortolkning af bestemmelsen var imidlertid overflødig for så vidt angår dagældende § 16, stk. 1, eftersom bestemmelsen i 2. pkt., vedrørende forståelsen af "hele boet" indeholdt en henvisning til dagældende KSL § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., der var sålydende:

"**KSL § 18.** Formueskattepligten for de i § 17 nævnte boer (8) omfatter den formue, der er inddraget under skiftet. Var afdøde gift, og skiftes fællesboet, omfatter boets skattepligtig foruden afdødes eventuelle særeje hele fællesboet. Endvidere omfatter boets skattepligtig den del af længstlevendes særeje, som efter skiftelovens § 57, stk. 2, 2. pkt., måtte være inddraget under skiftet."

De dagældende regler om opgørelse af et bos brutto- og nettoformue indeholdt således en særskilt hjemmel til at inddrage den efterlevende ægtefælles andel af fællesformuen; den efterlevende ægtefælles boslod. Bemærkningerne til dagældende § 16, stk. 1, anfører kort herom:

"Efter § 16, stk. 1, 2. pkt., sammenholdt med § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., skal der ved beregningen af aktiver og nettoformue ske en sammenlægning af fællesboet og afdødes eventuelle særeje, hvis fællesboet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet." (9)

En tilsvarende lovhjemmel findes ikke i den eksisterende dødsboskattelov, der er tavs om hvorvidt den efterlevende ægtefælles boslod fortsat skal inddrages ved opgørelsen af beløbsgrænserne i dødsboskattelovens § 6.

3. Fortolkning af dødsboskattelovens § 6

Af gennemgangen oven for afsnit 2 fremgik, at hverken DSKL § 6 eller andre bestemmelser i dødsboskatteloven foreskriver, at den efterlevende ægtefælles boslod skal medregnes ved vurderingen af, om beløbsgrænserne i DSKL § 6 er overskredet eller ej. Det må derfor bero på en uvidende fortolkning eller eventuelt en analogi, hvorvidt DSKL § 6 eller andre bestemmelser i dødsboskatteloven desuagtet må antages at indeholde hjemmel til at medregne den efterlevende ægtefælles boslod.

Af de almindelige bemærkninger til dødsboskatteloven fremgår, at hovedformålet med loven var at gennemføre en revision af reglerne om indkomstbeskatning af dødsboer. Revisionen af dødsbosbeskatningen skulle imidlertid gå videre end de for en gennemførelse af skiftereformen tvingende nødvendige lovændringer. Der blev derfor foreslået en gennemgribende forenkling af skattereglerne, navnlig for de boer, der skiftes.

Revisionen af dødsboskattereglerne indebar ikke grundlæggende ændringer i nugældende DSKL § 6, stk. 1, set i forhold til dagældende KSL § 16, hvis der bortses fra nævnelse af de nyere indkomsttyper i form af aktieindkomst og CFC-indkomst. På to væsentlige punkter adskiller nugældende DSKL § 6 sig imidlertid fra dagældende KSL § 16. For det første er den relevante dato for opgørelse af boets brutto- og nettoformue nu flyttet frem til skæringsdagen. For det andet findes der ikke længere en henvisning til en lovbestemmelse hvoraf fremgår, at den efterlevende ægtefælles boslod tillige skal medregnes ved opgørelsen af, om beløbsgrænserne i DSKL § 6, stk. 1, er overskredet eller ej. Det er imidlertid i bemærkninger til DSKL § 6 forudsat, at den efterlevende ægtefælles boslod fortsat skal medregnes:(10)

"Hvis afdøde ved dødsfaldet var gift, og der var fælleseje og/eller skilsmissesæreje i ægteskabet, omfatter boopgørelsen såvel afdødes som den efterlevende ægtefælles formue, og beløbsgrænserne anvendes således på den samlede formue, uanset at dødsbosbeskatningen i øvrigt som udgangspunkt kun omfatter afdødes formue, jf. § 4, stk. 1. Også efter de gældende regler anvendes beløbsgrænserne på hele fællesboet."

Det i bemærkninger anførte om, at såfremt afdøde var gift og der var fælleseje og/eller skilsmissesæreje i ægteskabet, så omfatter boopgørelsen begge ægtefællers formue, er korrekt for så vidt, at størrelsen af den efterlevende ægtefælles nettobodel på dødsdagen sammenlagt med afkast fra dødsdagen til skæringsdagen, har betydning for boslodsudvekslingen og dermed størrelsen af arvebeholdningen efter afdøde. Dette hører imidlertid til inden for den civile skifteretspleje og er lovreguleret i lov om skifte af dødsboer (DSL) og lov om skifte af fællesbo (FSL). Henvisningen til boopgørelsen i DSKL § 6, stk. 1, skyldes alene, at boopgørelsen markerer skæringsdagen samt at værdiansættelsen af dødsboets aktiver fremgår af denne, jf. BAL § 12, stk. 1:

"Aktiver og passiver i dødsboer ansættes i boopgørelsen til deres handelsværdi på den i boopgørelsen fastsatte opgørelsesdag."

Det er i øvrigt værd at bemærke, at der i BAL § 12, stk. 1, anvendes udtrykket "dødsboet" om hvis formue værdiansættelsen vedrører. Den skatteretlige værdiansættelse relaterer sig med andre ord kun til døds-

boets formue. Værdiansættelsen af den efterlevende ægtefælles formue er - som også anført oven for - hovedsageligt et civilretligt anliggende til brug for boslodsudvekslingen og dermed fastlæggelsen af størrelsen på afdødes arvebeholdning. (11)

Dødsboskatteloven bygger i øvrigt på en forudsætning om en klar adskillelse af på den ene side dødsboets formue og på den anden side den efterlevendes formue. Således foretager DSKL § 4, stk. 1, en afgrænsning af dødsboets indkomst som værende: "...indtægter og udgifter vedrørende den formue, der tilhører dødsboet, og som er inddraget under skiftet." Den efterlevende ægtefælles formue må vel i medfør af reglerne i DSL og FSL anses for at være inddraget under skiftet, men den efterlevende ægtefælles formue tilhører ikke dødsboet. Forudsætningen om adskillelse af dødsboets formue og den efterlevende ægtefælles formue følges op af DSKL § 4, stk. 3, hvorefter fordelingen i boopgørelsen samt den efterlevende ægtefælles opgørelse nævnt i DSL § 76, stk. 1, lægges til grund ved afgørelsen af, hvilken ægtefælle et aktiv eller passiv tilhørte ved dødsfaldet. Dette bestyrkes endvidere af DSKL § 42 stk. 2, der vedrører beskattningen af en efterlevende ægtefælle. I medfør af DSKL § 42, stk. 2, beskattes den efterlevende ægtefælle ikke af gevinst og tab ved udlodning af den efterlevende ægtefælles formue til andre arvinger eller legatarer efter afdøde. (12) DSKL § 42, stk. 2, anvender således betegnelsen "den efterlevende ægtefælles formue".

I DSKL § 4, stk. 4, anføres det, at såfremt afdøde var gift ved dødsfaldet, anses afdødes andel af ægtefællernes hidtidige fælleseje og skilsmissesæreje for ét bo (fællesboet) (13) og afdødes hidtidige fuldstændige særeje for ét bo (særboet). DSKL § 4, stk. 4, er væsentlig eftersom det anføres, at det kun er afdødes andel af den samlede fællesformue der medregnes samt at betegnelsen "fællesboet" kun omfatter afdødes andel heraf, dvs. afdødes boslod.

Det er i øvrigt bemærkelsesværdigt at ordlyden i DSKL § 6, stk. 4, nærmest er i direkte modstrid med hvad der ifølge lovbemærkningerne skal forstås med DSKL § 6, stk. 1. DSKL § 6, stk. 4, der vedrører såkaldt dobbeltberigtigelse, har følgende ordlyd:

"Stk. 4. Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, anvendes beløbsgrænserne i stk. 1 for det kalenderår, hvori skæringsdagen for det først skiftede bo ligger, på summen af henholdsvis aktiver og nettoformue i de to boer."

Sammenholdes DSKL § 6, stk. 4, med § 4, stk. 4, er der faktisk ved dobbeltberigtigelse eksplicit lovhjemmel til kun at medregne afdødes andel af den samlede fællesejeformue (samt afdødes fuldstændige særejeformue) ved opgørelsen af om beløbsgrænserne i § 6, stk. 1, er overskredet. Dette harmonerer selvsagt dårligt med det i lovbemærkningerne anførte om, at den efterlevende ægtefælles andel af fællesejeformuen (boslod) skal medregnes ved opgørelsen i DSKL § 6, stk. 1.

4. Diskussion og konklusion

Af gennemgangen oven for afsnit 2 fremgik, at det ikke af dødsboskattelovens bestemmelser, herunder § 6, fremgår, at den efterlevende ægtefælles boslod af fællesejeformuen skal medregnes ved beregningen af, om boets brutto- og nettoformue er under eller over beløbsgrænserne i DSKL § 6. Gennemgangen oven for afsnit 3 påviste, at lovbemærkningerne til DSKL § 6 om medregning af den efterlevende ægtefælles boslod af fællesejeformuen, hverken harmonerer med ordlyden af DSKL § 6 eller dødsboskattelovens andre bestemmelser, idet bemærkningerne visse steder er direkte i strid med dødsboskattelovens ordlyd.

Det fører naturligt til spørgsmålet om, hvorvidt den stedfundne praksis om medregning af den efterlevende ægtefælles boslod siden vedtagelsen af dødsboskatteloven har været ulovhjemlet. Dødsboskatteloven blev vedtaget i 1996, hvilket samtidig var et skelsættende årstal for Skatteministeriet med hensyn til tabte retssager ved Højesteret på baggrund af utilstrækkelig lovhjemmel, nærmere bestemt 1/3 af de

førte skatte- og afgiftssager ved Højesteret blev tabt, jf. Skatteministeriets meddelelse af 9. januar 1998 (DEP af 9/1 1998, 15-97-709-21), optrykt i TFS 1998, 137. Foranlediget af det store antal tabte retssager foretog Skatteministeriet en undersøgelse af de mulige årsager til dette, og nåede frem til at den væsentligste hovedkonklusion var, at Højesteret havde indskræpet kravene til klar beskatningshjemmel i lovgivningen, jf. TFS 1998, 137.

Af nyere højesteretspraksis om hjemmelskravet kan henvises til TFS 2002, 155 H (SKM 2003.26 H) vedrørende spørgsmålet om loven om afgift af affald og råstoffer indeholdt hjemmel til at opkræve affaldsafgift af Aalborg Portland A/S, der efter kommunal anvisning havde deponeret affald på egen grund. Den dagældende lov om afgift af affald og råstoffer §§ 9 og 11 omfattede rent sprogligt ikke deponering af affald på egen grund, idet lovens § 11 anvendte udtrykket "modtager affald" og § 9 omhandlede affald, der "tilføres" en registreringspligtig virksomhed. Højesteret så bort fra lovens generelle motivedtalelser om formålet med affaldsafgiften og fandt, at loven om afgift af affald og råstoffer ikke indeholdt hjemmel til at pålægge Aalborg Portland A/S afgift i den nævnte situation.

Ordlyden af DSKL § 6, stk. 1, sammenholdt med formuleringens af dødsboskattelovens øvrige bestemmelser, herunder særlig DSKL § 4, stk. 4, samt § 6, stk. 4, om dobbeltberigtigelse, rummer efter min opfattelse ikke mulighed for at foretage en udvidende fortolkning til også at omfatte den situation, der ellers er klart forudsat i lovens forarbejder, nemlig at den efterlevende ægtefælles boslod skal medregnes ved opgørelsen af, om bundgrænserne i DSKL § 6, stk. 1, er overskredet eller ej. Ordgrænsen i DSKL § 6, stk. 1, kan med andre ord ikke brydes af lovbemærkningerne, der i øvrigt nærmest kan læses således, at det har været antaget, at dødsboskatteloven indeholdt en tilsvarende bestemmelse som dagældende KSL § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., hvoraf eksplicit fremgik, at hele fællesboet, dvs. også den efterlevende ægtefælles boslod, skulle medregnes. Hvorvidt den manglende tilstedeværelse af en pendant til dagældende KSL § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., i den nugældende dødsboskattelov skyldes en forglemmelse eller ej, er i relation til spørgsmålet om kravene til beskatningshjemmel uden betydning. Min konklusion er derfor, at der savnes hjemmel i dødsboskatteloven til at medregne en efterlevende ægtefælles boslod ved opgørelsen i medfør af DSKL § 6, stk. 1, hvorfor den stedfundne praksis siden vedtagelsen af dødsboskatteloven har været ulovlig.

5. Retspolitik

Baggrunden for de tidligere regler i kildeskatteloven om medregning af den efterlevende ægtefælles boslod ved beregningen af, om et dødsbo er skattefritaget eller ikke-skattefritaget, er angiveligt de gamle regler om sambeskatning af ægtefæller, herunder særlig formuebeskatningen hos manden. (14) Efter dagældende regler blev ægtefællernes samlede formueindtægter og -udgifter medtaget i mandens indkomstopgørelse, medmindre indtægterne og udgifterne stammede fra hustruens selvstændige erhvervsvirksomhed. Manden var endvidere ene-skattesubjekt af ægtefællernes formue (formueskatten). Med tiden blev udgangspunktet om sambeskatning af ægtefæller forladt, jf. allerede lov nr. 227 af 26. maj 1982 om skattemæssig ligestilling af ægtefælle. Disse ændringer gav sig udslag i, at det i dagældende regler i KSL herefter ikke var nødvendigt at sondre mellem om det var manden eller hustruen, der afgik ved døden som den længstlevende. Reminiscenserne af den tidligere ægtefællebeskatning, nemlig medregning af den efterlevende ægtefælles boslod, fandtes imidlertid i dagældende KSL § 16,

stk. 1, jf. KSL § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., helt frem til ophævelsen af disse regler i forbindelse med vedtagelsen af dødsboskatteloven, hvor princippet om medregning af den efterlevende ægtefælles boslod - som forudsat i forarbejderne - fortsat skulle gælde i DSKL § 6, stk. 1.

Desuagtet at jeg oven for afsnit 4 har konkluderet, at der ikke er hjemmel til medregning af den efterlevende ægtefælles boslod ved opgørelsen efter DSKL § 6, stk. 1, har jeg valgt på dette sted at fraråde, at der af lovgiver tages initiativ til at tilvejebringe lovhjemmel til fremover at medregne den efterlevende ægtefælles boslod ved opgørelsen af beløbsgrænserne i DSKL § 6, stk. 1. Baggrunden for dette skyldes to årsager.

For det første forekommer det vilkårligt, at den efterlevende ægtefælles formueordning skal influere på hvorvidt et dødsbo skulle blive skattepligtigt. Forestiller man sig to identiske situationer, hvor den ene ægtefælle dør, idet den efterlevende ægtefælle i situation 1 har fuldstændigt særeje (eller kombinationssæreje med fuldstændigt særeje for den efterlevende ægtefælle) og i situation 2 har fælleseje eller skilsmisssæreje, vil skattepligten af afdødes dødsbo, der er selvstændigt skattesubjekt, kunne være vidt forskellig, desuagtet at størrelsen af ægtefællernes formue i øvrigt er ens, jf. følgende eksempel:

Det lægges i begge situationer til grund, at den afdøde ægtefælles:

Aktiver har en værdi af 1.200.000 kr.

Nettoformue er på 900.000 kr.

Situation 1 (Efterlevende ægtefælles formue er fuldstændigt særeje):

Aktiver har en værdi af 1.200.000 kr.

Nettoformue er på 900.000 kr.

Konklusion: Den efterlevendes formue skal ikke medregnes, hvorfor boet er skattefritaget

Situation 2 (Efterlevende ægtefælles formue er fællesejeller skilsmisssæreje):

Aktiver har en værdi af 1.200.000 kr.

Nettoformue er på 900.000 kr.

Konklusion: Den efterlevendes formue skal medregnes, hvorfor boet er ikke-skattefritaget

Det bemærkes, at den omstændighed at den efterlevende ægtefælles formue er fælleseje, naturligvis vil influere på størrelsen af afdødes bodel efter endt boslodsudveksling af halvdelen af ægtefællernes netbododele, men dette er en direkte retsvirkning af reglerne om fælleseje og giver ikke anledning til bemærkninger.

I tilknytning til eksemplet oven for bemærkes, at der desuden vil kunne forekomme situationer, hvor den udløsende faktor for dødsboets skattepligt ene og alene skyldes den afdøde ægtefælles formue. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvor afdøde intet ejede men den efterlevende ægtefælle var meget formuende, og f.eks. havde en bruttoformue på 2.400.000 kr. og nettoformue på 1.800.000 kr.

For det andet vil princippet om medregning af den efterlevende ægtefælles boslod ikke sjældent kunne medføre, at et dødsbo bliver skattepligtigt, uagtet at ægtefællernes formueforhold i øvrigt ikke afviger nævneværdigt fra hvad et almindeligt ægtepar måtte eje, jf. følgende eksempel:

Ægtefællerne har den 1. januar 2003 købt et parcelhus til en værdi af 2.250.000 kr. i lige sameje, idet ægtefællerne har fælleseje og i øvrigt ikke ejer andet. Ægtefællerne har foretaget fuld finansiering, hvilket vil sige at 80 pct. af købesummen er finansieret ved optagelse af kreditforeningslån, 15 pct. ved udstedelse af sælgerpantebrev og de resterende 5 pct. er lagt i udbetaling, lig med 112.500 kr. Ægtefællerne ejer i øvrigt ikke andet.

Afdødes formueforhold:

Aktiver har en værdi af

1.125.000 kr.

Nettoformue er på

56.250 kr.

Situation 1 (Efterlevende ægtefælles formue er fuldstændigt særeje):

Aktiver har en værdi af 1.125.000 kr.

Nettoformue er på 56.250 kr.

Boet vil i eksemplet være *ikke-skattefritaget*, idet den samlede bruttoformue vil være på 2.250.000 kr. og den samlede nettoformue vil være på 112.500 kr., hvorfor beløbsgrænsen for bruttoformuen på 2.207.400 kr. (2003-tal) er overskredet. Det kan i denne forbindelse bemærkes, at efter de dagældende regler i KSL § 16, stk. 6, blev fast ejendom, der kunne afhændes skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 1 eller 2, § 8, stk. 3, jfr. stk. 1, nr. 1 eller 2, eller § 9, stk. 4, jfr. § 8, stk. 1, nr. 1 eller 2, (parcelhusreglen) *ikke* medregnet ved opgørelsen af bruttogrænsen. Det forekommer uforståeligt, hvorfor denne yderst fornuftige regel ikke er blevet videreført i dødsboskatteloven.

7. Genoptagelse

Det må formodes, at arvinger og legatarer efter en afdød person som hovedregel vil foretrække, at et dødsbo der er selvstændigt skattesubjekt, behandles efter dødsboskattelovens regler om skattefritagne dødsboer frem for reglerne om skattepligtige dødsboer. I et skattefritaget dødsbo finder der således ikke nogen beskatning sted i boperioden, ligesom skattepligtige avancer, der realiseres af et dødsbo i boperioden, ikke beskattes. I dødsboer hvor medregning af den efterlevende ægtefælles boslod har været afgørende for, at dødsboet blev skattepligtig i medfør af DSKL § 6, stk. 1, må genoptagelse kunne finde sted efter reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 4.

I de tilfælde hvor dødsboet ikke var et selvstændigt skattesubjekt, idet afdødes efterlevende ægtefælle i stedet var skattesubjekt, jf. dødsboskattelovens kap. 10, vil det derimod som oftest være en fordel, at den efterlevende ægtefælles boslod medregnes såfremt beløbsgrænserne i DSKL § 6, stk. 1, derved overskrides. Forskellen skyldes, at den efterlevende ægtefælle, når vedkommende er skattesubjekt, altid er skattepligtig af udlodninger realiseret i forbindelse med partielle skifter, (15) hvorfor det vil have stor betydning om en udlodningsmodtager kan succedere, hvilket forudsætter at i hvert fald én af beløbsgrænserne i DSKL § 6 er overskredet, jf. DSKL §§ 71, stk. 4, og 66, stk. 1. Såfremt én eller flere udlodningsmodtagere er succederet skattemæssigt i medfør af DSKL § 66 vil en genoptagelse således kunne indebære, at betingelserne for skattemæssig succession i forbindelse med partielle skifter nu ikke er tilstede, med den konsekvens at den efterlevende ægtefælle skal beskattes af avancen. Behovet for genoptagelse er således formentlig begrænset ved udlodninger i forbindelse med partielle skifter. Har der derimod været tale om et fuldstændigt skifte af et uskiftet bo omfattet af dødsboskattelovens kap. 10, vil genoptagelse derimod kunne have de samme fordele som beskrevet oven for vedrørende dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter. Dette skyldes, at ved et fuldstændigt skifte af et uskiftet bo, bliver dødsboet behandlet efter reglerne om selvstændige skattesubjekter, herunder regler om skattefritagne dødsboer, jf. DSKL § 72, stk. 2. (16)

- (1) Endvidere foretoges en række konsekvensændringer i andre skatte- og afgiftslove, jf. lov nr. 1222 af 27. december 1996 om ændring af lov om afgift af dødsboer og gaver samt lov nr. 1223 af 27. december 1996 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove samt konkursloven.
- (2) Lov nr. 383 af 22. maj 1996 om skifte af dødsboer.
- (3) Dog var det i medfør af dagældende KSL § 16, stk. 2, nr. 3, tillige en betingelse for at dødsboet var skattefritaget, at summen af de nettoværdier, hvortil aktiverne efter den endelige boopgørelse blev udlagt arvinger, ægtefælle og legatarer, ikke oversteg et beløb, der blev fastsat ved lov, og som i 1996 udgjorde 767.400 kr.
- (4) Det anføres i bemærkningerne til lovforslaget, at: "Størrelsen af aktiverne og nettoformuen er for så vidt kriterier, som er mindre egnede til bestemmelse af, hvor store indkomstskeer boet vil komme til at betale, hvis der gennemføres en bobeskatning; men de har den fordel, at de ret let lader sig konstatere.", FT 1968/69, tillæg A, sp. 1759.
- (5) Mine fremhævninger i det citerede.
- (6) Bemærkningerne til § 16 udtaler om udtrykket "hele boet": Det forhold, at § 16, stk. 1, 2. pkt., benytter udtrykket "hele boets formue" betyder ikke, at der ved afgørelsen af, om boet kan opnå skattefrihed, skal tages hensyn til løsøre som efter almindelige regler ikke medregnes til den skattepligtige formue. Det fremgår af henvisningen til § 18, stk. 1, 1.-3., som vedrører formueskattepligten.", FT 1968/69, tillæg A, sp. 1777. Udtrykket "hele boets formue" blev ved betænkning af 14. marts 1969 ændret til "hele boet", idet hensigten med den ændrede formulering var at vise, at der skulle foretages en sammenlægning af både aktiver og formue, jf. FT 1968/69, tillæg B, sp. 723.
- (7) Efter de skifteretlige regler ville afdødes formue, såfremt han var gift, omfatte afdødes særeje og boslod af fællesejeformuen. Den efterlevende ægtefælles formue derimod, dvs. den efterlevendes særeje og boslod af fællesejeformuen, hører ikke til dødsboet formue og falder ikke i arv til afdødes arvinger og legatarer.
- (8) "§17-boerne" var dødsboer, der blev skiftet offentligt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet og som ikke efter § 16 var fritaget for at betale skat.
- (9) FT 1968/69, tillæg A, sp. 1777.
- (10) *Finn Taksøe-Jensen* anfører herom: "Det havde nok været hensigtsmæssigt, om denne regel havde stået i selve lovteksten...", *Beskatning ved død*, 1997, s. 24 note 77. Forfatterens opfattelse kan tilsluttes. Spørgsmålet om hvorvidt DKSL § 6, stk. 1, indeholder hjemmel til at medregne den efterlevende ægtefælles boslod diskuteres imidlertid ikke her eller andet steds i den eksisterende teori om dødsboskatteloven.
- (11) Størrelsen af afdødes arvebeholdning (dødsboets formue) har selvsagt betydning for om et dødsbo er skattefritaget eller ikke-skattefritaget i henhold til DSKL § 6, stk. 1.
- (12) Denne bestemmelse hænger sammen med DSKL § 4, stk. 2, hvorefter genvist og tab ved udlodning af den efterlevende ægtefælles formue til andre arvinger eller legatarer efter afdøde anses som dødsboets indkomst.
- (13) Det er i øvrigt misvisende at anvende betegnelsen "fællesboet" om afdødes andel af fællesejeformuen, idet fællesboet efter civilretlig terminologi omfatter såvel afdødes som den efterlevende ægtefælles bodel.
- (14) Jf. om de gamle regler *Kjeld Bergenfældt*, *Den ny ægtefællebeskatning*, 1982, s. 24f.
- (15) Der findes med andre ord ikke en sondring mellem skattefritagne og ikke-skattefritagne dødsboer i relation til partielt skifte af et uskiftet bo.
- (16) En genoptagelse vil dog ikke have betydning for den efterlevende ægtefælle for så vidt angår de aktiver, som vedkommende i medfør af DSKL § 59, stk. 1, er succederet i og som vedkommende beholder efter det fuldstændige skifte af det uskiftede bo, jf. DSKL § 73.