

J. F. E. VEDEL

Dødsbo beskatningen

*Vejledning i anvendelsen af de
fra 1. januar 1970 gældende regler*

5. reviderede udgave

G·E·C Gad København

1987

© G·E·C Gads Forlag 1987

5. udgave 1987

Omslag ved Axel Surland

Sat og trykt hos Laursen · Tønder

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Alle rettigheder forbeholdes.

ISBN 87-12-01632-2

Forord til 5. udgave

Siden 1983, da denne bogs fjerde udgave udkom, har reglerne for personbeskatningen undergået væsentlige ændringer gennem skattereformen. Disse ændringer har også betydelig indflydelse på beskatningen ved dødsfald; en omfattende revision af fremstillingen har derfor været påkrævet, hvis bogen skulle bevare sin værdi som håndbog.

Da forfatteren i 1983 fratrådte sin stilling i statsskattedirektoratet, er den fornødne bearbejdelse foretaget under medvirken af kontorchef Flemming Jacobsen, som i sin tid havde anledning til at følge de nye reglers tilblivelse. Flemming Jacobsen er nu leder af skatteafdelingen i revisionsfirmaet Scan Revision.

I teksten der er forøget med et stort antal landsskatteretsafgørelser og udtalelser fra skattedepartementet og statsskattedirektoratet, er skattereformens betydning for de enkelte regler fremhævet ved kursivering, ligesom der i stikordsregistret er henvisninger hertil.

Dette skulle gøre det lettere for brugere af de tidligere udgaver at orientere sig om reformens betydning for gældende ret på dødsbopeskatningens område.

Det må nævnes, at den dødsbovejledning, hvortil der i denne udgave henvises, er den nye vejledning, som skattedepartementet udsendte i oktober 1985.

Da tidspunktet for dødsfaldet ofte bestemmer hvilket af de regelsæt, der har været gældende, der skal finde anvendelse i det konkrete tilfælde, har det ved bogens revision i nogle afsnit været nødvendigt at gøre rede for, hvilket af de mulige regelsæt, der skal bruges. Forhåbentligt vil denne udgave bidrage til, at sammenblanding undgås.

Som ved de tidligere udgaver skal det fremhæves, at bogen ikke leverer autentiske fortolkninger.

I de tilfælde, hvor et standpunkt har fundet udtryk i dom, kendelse eller anden myndigheds afgørelse, vil dette være nævnt; i alle andre tilfælde må fortolkningsbidrag og principielle udredninger tages efter den værdi, deres eget indhold giver dem.

Redaktionen sluttede den 1. juli 1987.

Sorø i oktober 1987

J. F. E. Vedel

Landsretssagfører

Kapitel 1:	Forhistorie	1
Kapitel 2:	Historie	5
Kapitel 3:	Dødsbøbeskatningen forudsætninger	6
	Dødsfaldet	6
	Dødsformodnings dom	7
	Ægtefællers død ved samme begivenhed	8
	Skifteformen	9
	Begravelsesudlæg; ejede intet	9
	Uskiftet bo eller skiftelovens § 57, stk. 1	9
	Offentligt eller privat skifte	10
	Privat skifte og uskiftet bo af sammen fællesbo	10
	Den skattemæssige behandling af året for dødsåret	11
	Dødsårets indkomstskatteansættelsesproblemer	17
	Dødsårets formueskatteproblemer	20
Kapitel 4:	§ 14-opgørelsen	21
	Fristen for indgivelse af § 14-opgørelsen	21
	Privat skifte	22
	Offentlig skifte	22
	Beslutning om boets behandlingsmåde	22
	Ingen udsættelse med § 14-opgørelsen	23
	Afsluttende ansættelse for mellemprioroden	23
Kapitel 5:	§ 14-opgørelsens indhold	24
	Aktiver og passiver	24
	Ægtefæller	24
	Konter og begravelseshjælp	26
	Indestående i pengeinstitutter	26
	Aktier og andelsbeviser	26
	Obligationer, statsgældsbeviser m.m.	26
	Pantebreve og andre private fordringer	26
	Tilgodehavende feriepenge	27
	Goodwill	27
	Om skifterettens kompetence	30
	Værdi af goodwill	30
	Driftsmidler og varelager	31
	Interessentskabsandele	31
	Interessentskabskontrakt	31
	Landbrugsbeholdninger og besætninger	32
	Indekskontrakter	32
	Selvponseringskonti	33
	Forsikringer	33
	Faste ejendomme	33
	Grundejernes investeringsfond	34

Afskrivningsberettigede bygninger og installationer	34
En- og tofamiliehuse, ejerlejligheder samt sommerhuse	34
Privat indbo m.v.	35
Overskydende skat og restskat	35
Passiver	35
Værdiansættelsen	35
Landbrugsdriftsmidler, besætning og beholdninger	37
Skattemæssig værdi	38
Driftsmidler	38
Driftsmidler anskaffet inden 1. januar 1982 ...	38
Driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982	39
Småaktiver	39
Andre aktiver	40
Skibe	40
Afskrivningsberettigede bygninger	40
Varelager	41
Landbrugets husdyrbesætninger	41
Bundne afskrivninger	42
Afskrivninger ved ansættelse for mellemprioden	42
Bundne afskrivninger i § 14-opgørelsen	42
Samme procenter	43
Forholdsmæssige afskrivninger	43
Nedskrivninger ikke forholdsmæssige	44
De bundne af- og nedskrivningers betydning ...	44
Kapitel 6: Mellempriodeindtægten	45
Lønindtægt	46
Honorarindtægter	51
Folkepension	52
Forsikringer o.l.	53
Renter	54
Indtægter, der stammer fra aktieselskaber, anpartsselskaber m.m.	60
Overskud af fast ejendom	62
Overskud af erhvervsvirksomhed	62
Kapitel 7: Afsluttende ansættelse for mellemprioden	68
Kalenderårsregnskab	69
Forskudt regnskabsår	69
Éngangsindtægter og éngangsudgifter	72
Løbende indtægter og udgifter	76
Den regulerede helårsindkomst	81
Skattetilsvaret for mellemprioden	81

Kapitel 8 :	Hvornår bør afsluttende ansættelse for	
	mellemperioden kræves	82
	Ligningskommissionens overvejelser	82
	Korrektopgørelse en betingelse	82
	Restskat på 4.000 kr.	83
	Særlig indkomst i mellemperioden	83
	Tillægsskat	83
	Aktieudbytter	84
	Obligationsrenter	84
	Forskudsregistrerede fradrag	84
	Overført restskat	85
	Indekskontrakter	85
	Erhvervsindkomst	86
	Forskudt regnskabsår	87
	Efterbetalingssag	87
	Mulighed for overskydende skat	87
	Medarbejdende ægtefælle	88
	Boets overvejelser	89
	Opsparet overskud	89
	Af- og nedskrivning	90
	Negativ mellemperiodeindkomst	90
	Overførelse af underskud	90
	Negativ saldo	90
	Boets ønskes gjort skattepligtigt	91
	Større afskrivninger	91
	Overskridelse af 15 måneder fristen	91
	Anvendelse af investeringsfondshenlæggelse	91
	Nægtet afsluttende ansættelse	93
Kapitel 9 :	Eksempler	94
Kapitel 10:	Skattefri boer	122
Kapitel 11:	Skattepligtige boer	125
	Aktivmassen	126
	Nettoformuen	127
	Bobeholdningen	128
	For store af- og nedskrivninger	128
	For sen afslutning	130
Kapitel 12:	Boets indkomst- og formueopgørelse	130
	Indkomstopgørelsen	132
	Skattereformen	132
	Renter	133
	Mellemrente	136
	Frdrag for renter til en rentenyder	138

	Overskud af fast ejendom	139
	Overskud af erhvervsvirksomhed	142
	Afskrivninger	148
	Fradragsberettigede udgifter	152
	§ 20 E-vederlag	156
	Erstatning	157
	Forsikringer	157
	Særlig indkomst	157
	Formueopgørelsen	158
	Ophør af boets skattepligt	159
Kapitel 13:	Underskud og Carry Back efter umiddelbart skifte	160
	Afdødes underskud	160
	Dødsboets underskud – Carry Back	162
Kapitel 14:	Boets beskatning ved salg eller udlæg – Succession	166
	Boet	166
	Udlægsmodtageren	168
	Udlæg eller »arvingskøb«	170
	Aktier	171
	Almindelige aktier	172
	Hovedaktionæraktier	173
	Aktier i udenlandske investeringsselskaber	175
	Andele i andelsselskaber m.v.	175
	Næringsaktier	176
	Udlæg af aktier til udlændinge	176
	Fast ejendom	177
	Næringsejendomme	179
	Andre ejendomme	179
	Ejerlejligheder	180
	Hvem sælger fast ejendom	181
	Vedligeholdelsesudgifter – fast ejendom	182
	Genvundne afskrivninger	184
	Kursgevinstloven	184
	Goodwill	185
	Spekulations- og næringsaktiver	186
	Fastholdelse af successionens konsekvenser	187
	A conto udlæg	189
Kapitel 15:	Passivposter	191
	Passivposten størrelse	193
	Passivposter ved udlæg til ikke-skattepligtige ...	194
	Fortjenestens beregning	195
	Nedsættelse af passivpost	195
	Goodwill	197

	Genvundne afskrivninger	197
	Investeringsfondshenlæggelser	198
	Fast ejendom	198
	Spekulations- og næringsaktiver	199
	Aktier	199
	Forhåndsbesked	199
	Tidsfrist for passivering	203
	Undladt passivering udelukker ikke succession ..	204
Kapitel 16:	Successionsudelukkelse	204
	Skattefrit bo	204
	Beskatning i boet	205
	Overskridelse af 15 månedersdagen i privat skiftet bo	206
	Fortjeneste	209
Kapitel 17:	Den endelige boopgørelse	210
	Skæringsdag	212
	Skifterettens kompetence	215
	Værdiansættelsen – Boets udspil	224
	Aktier m.v.	225
	Obligationer og pantebreve	232
	Arvingsgæld	234
	Faste ejendomme	238
	Rentenydelser	250
	Værdien på udlægstidspunktet	251
	Ligningskommissionens fremgangsmåde	254
	Boets klagefrist	262
	Domstolsprøvelse af værdiansættelse	266
Kapitel 18:	Efterlevende ægtefælles beskatning i dødsåret	
	– Boet skiftes	267
	Indkomstopgørelsen	268
	Renter	269
	Overskud af fast ejendom	271
	Overskud af virksomhed	271
	§ 20E-vederlag m.v.	273
	Forsikringer	273
	Underskud m.v.	274
	Personfradrag	274
	Begravelsesudlæg m.v.	275
Kapitel 19:	Uskiftet bo m.v.	276
	Uskiftet bo	277
	Arveafgiftslovens § 14A	278
	Skiftelovens § 57, stk. 1	278

	Ikke-skattepligtige	279
	Indkomstopgørelsen	280
	Renter	280
	Overskud af fast ejendom og virksomhed	281
	Lønmodtagerfradrag	282
	3 pct.-fradrag	283
	Nederlag for renteindtægter	283
	Forsikringer	284
	Underskud m.v.	285
	Sømandsindkomst	286
	Forskudt regnskabsår	286
	Skatteberegningen	287
	Personfradrag	289
	Begge ægtefæller dør samme år	291
	Afdødes særeje	291
Kapitel 20:	Skifte af uskiftet bo i længstlevende	
	ægtefælles levende live	292
	§ 20 B-opgørelse	292
	Længstlevendes skattepligt	294
	Boets skattepligt	294
	Indkomstopgørelsen i mødekommelsesåret	295
	Underskudsoverførsel og Carry back	299
	Skæringsdag på imødekommelsesdagen	302
Kapitel 21:	Ændret skifteform	303
	Offentligt skifte/uskiftet bo – § 20 C, stk. 1	304
	Delvist skifte	306
	Privat skifte/uskiftet bo – § 20 C, stk. 2	309
	Skiftelovens § 57, stk. 1 – § 20 C, stk. 3	310
	Uskiftet bo/skifte/uskiftet bo – § 20 B, stk. 5 og 6	310
	Offentligt skifte/privat skifte – § 20; § 20 C, stk. 4	311
	Privat skifte/offentligt skifte – § 17; § 20 C, stk. 5	311
	Udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden ..	312
Kapitel 22:	Genoptagelsesboer	316
	Begravelsesudlæg ændret til skifte	317
	Skiftelovens § 57, stk. 1 ændret til skifte	317
	Ældre begravelsesudlæg	318
	Egentlige genoptagelsesboer	318
	Offentligt hovedbo	318
	Privat hovedbo	319
	Skattepligten	319
	»Omvendte boer«	320
	Frigjort kapitalarv	321
	Arvedelingsboer	323

Kapitel 23:	Formuens skatteproblemer ved dødsfald	326
	Begravelsesudlæg	327
	Uskiftet bo m.v.	328
	Boet skiftes	330
Kapitel 24:	Personfradrag i dødsåret	335
	Uskiftet bo m.v.	336
	Skifte, begyndelsesudlæg m.v.	337
Kapitel 25:	Prækclusion og hæftelse	338
	Begravelsesudlæg og »ejede intet«	338
	Før kildeskatteloven	339
	Efter kildeskatteloven	339
	Subsidiær udpantningsret	339
	»Samlevende«	339
	Uskiftet bo; Skiftelovens § 57. stk. 1	340
	Virkning af længstlevende ægtefælles proklama	340
	Skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet	340
	Gælden vedgået	341
	Gældsfragåelsesbo	341
	Boets hæftelse for skattekrav på afdøde.	
	Efterbetalingskrav efter statsskattelovens § 43	341
	Prækusionsfrist ifølge § 43	341
	Krav, der må anses omfattet af proklama	
	Restskat for året før dødsfaldet, tillægsskat i	
	henhold til pensionsbeskatningsloven og særlig	
	indkomstskat for året før dødsfaldet	342
	Forlig indgået af afdøde	342
	Krav, der næppe prækluderes	343
	Restskat ifølge afsluttende ansættelse	
	for mellemprioroden	343
	Regulering af tidligere ansættelser	344
	Hæftelse for pålignet boskat	346
	Boskatten er massekrav	347
	Kvittance	347
Kapitel 26:	Dødsbøbeskatningens arkæologi	349
	Boernes skattepligt	349
	Bofradraget	349
	Beskatningsprocenten	350
	Kildeskattelovens § 20 C	350

Bilag 1	Dødsbobekendtgørelsen	351
Bilag 2	Cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning	359
Bilag 3	Cirkulære om beskatning ved hensiddens i uskiftet bo	376
Bilag 4	Bekendtgørelse om personfradrag ved hensiddens i uskiftet bo	383
Bilag 5	Bekendtgørelse om personfradrag ved hensiddens i uskiftet bo m.v.	384
Bilag 6	Vigtige frister i dødsbobeskatningen	385
Bilag 7	§ 12 erklæring i offentligt bo	386
	Fortegnelse over refererede landsskatteretskendelser	388
	Stikordsregister	390

Kapitel 1: Forhistorie

Ved kildeskattelovens ikrafttræden den 1. januar 1970 indførtes der et sæt regler for beskatningen i forbindelse med dødsfald og for beskatningen af dødsboer, der var fundamentalt forskellige fra de regler, der gjaldt før 1. januar 1970.

De nye regler er i flere henseender så stærkt prægede af erfaringerne under den ældre retstilstand, og de er i visse tilfælde en direkte reaktion mod den ældre tilstand, at det som indledning til en redegørelse for hovedpunkter af den nugældende dødsbokeskatning er rimeligt og formentlig nyttigt at beskrive den tidligere tilstand.

Det må her først og fremmest bringes i erindring, at beregningsgrundlaget for indkomstbeskatningen tidligere var det kalenderår¹, der var udløbet 3 måneder før begyndelsen af det skatteår, som principielt var skattepligtsperioden, med andre ord, et kalenderårs indkomst var beregningsgrundlag for den skat, der blev udskrevet for skatteåret, der begyndte den 1. april det følgende år.

Dette forhold medførte, at der ved dødsfald dengang altid var en kortere eller længere periode, hvis indkomst aldrig indgik i et beregningsgrundlag. Der var altså indtægter, der aldrig blev beskattet.

Den skat, der på grundlag af indkomsten i det foregående kalenderår var pålignet afdøde, skulle udredes af boet indtil udløbet af det kvartal, hvori dødsfaldet indtrådte².

Efter at en skatteyder i januar 1965 havde selvangivet den indkomst, han havde indtjent i kalenderåret 1964, blev han pålignet en indkomstskat, der udgjorde skatten for de fire kvartaler, der begyndte med april kvartal 1965.

Såfremt denne skatteyder afgik ved døden den 1. august 1965, skulle hans bo udrede skatten for april og juli kvartaler, d.v.s. indtil udløbet af det kvartal, hvori dødsfaldet indtraf. Den skat, som var pålignet for de følgende kvartaler, oktober og januar kvartaler, faldt bort.

Den indtægt, afdøde havde haft i tiden fra første januar til 31. juli 1965, kom overhovedet ikke til beskatning, og når oktober og januar kvartalers skat bortfaldt, betød det, at halvdelen af indkomsten i 1964 heller ikke blev beskattet, hvad jo ville svare til, at indkomsten fra 1. juli 1964 til 31. juli 1965 ikke indgik i noget beregningsgrundlag.

1. Statsskattelovens § 9.

2. Lovbekendtgørelse nr. 466 af 19/12 1966 om indkomst- og formueskat til staten som ændret ved lov nr. 142 af 2/5 1967, § 2 A, stk. 2.

Der var under de tidligere regler om dødsbobeskatning en afgørende forskel mellem offentligt skiftede boer og boer, der overtoges til privat skifte.

Overtoges boet af de selvskiftende arvinger til privat skifte, periodeafgrænsedes alle afdødes løbende indtægter, såsom bank- og sparekasserenter, obligationsrenter, huslejeindtægter o.s.v. med dødsdagen som skæringsdag. Fra dødsdagen ansås alle indkomster for indgået i arvingernes beregningsgrundlag, vel at mærke ikke med de beløb, arvingerne faktisk oppebar ved forfaldstid men alene den del af de oppebårne indtægter, der vedrørte tiden efter dødsfaldet.

Den del af de indtægter, som arvingerne oppebar, som ikke havde været med i afdødes sidst anvendte beregningsgrundlag, for det ovenstående eksempel vil det sige alle indtægter, der forfaldt efter 1. januar 1965 og inden 1. august 1965 samt beregnede renter fra sidste forfaldsdag, selv om denne lå i året før dødsåret, og frem til dødsdagen, kom slet ikke med under beskattningen.

Det er i denne forbindelse bemærkelsesværdigt, at der, når et indkomstforløb skiftede subjekt, foretoges en nøjagtig periodisering, ikke væsensforskellig fra den, der normalt finder sted, når subjektskiftet er resultat af et salg af det indtægtsgivende aktiv.

Såfremt boet overtoges til offentligt skifte, indgik indtægterne fra dødsdagen at regne i boet, uden at der i den anledning skete nogen periodisering mellem de to skattesubjekter, afdøde og hans bo.

Årsagen hertil var ikke en principiel forskel mellem de to former for overgang fra et skattesubjekt til et andet. Årsagen var den, at der efter den dagældende ordning skulle forløbe et fuldt kalenderår, førend et offentligt skiftet bo kunne pålignes skat. I vort eksempel blev der, hvis skatteyderens bo undergaves offentligt skifte, først tale om påligning af skat, når hele kalenderåret 1966 var til ende. Det er klart, at det så var skattemæssigt ganske uden interesse, hvorledes løbende indtægter i 1965 blev delt mellem afdøde og boet, idet hverken afdøde eller boet blev beskattet af nogen del af indtægten i 1965.

Hvis boet var under behandling i hele kalenderåret 1966, var det den indkomst, der var indvundet i dette år – opgjort på ganske sædvanlig måde – der var beregningsgrundlag for den skattepåligning, der vedrørte det skatteår, der begyndte den 1. april 1967, og hvis boet sluttedes senest den 31. marts 1967, kom der ingen skat til opkrævning, med andre ord, indkomsten i 1966 forblev ubeskattet.

Ved skiftet af skattesubjekt fra bo til arvinger foretog man under de ældre regler i tilfælde af offentligt skifte en nøjagtig periodisering på ganske samme måde, som når ved privat skifte overgangen skete fra afdøde til arvingerne.

Selv om de arvinger, der modtog indtægtsgivende aktiver fra boet, oppebar de pågældende indtægter ved forfaldstid med deres fulde beløb, skulle de i deres beregningsgrundlag kun medtage den del af indtægterne, der efter korrekt periodisering kunne henføres til tiden efter udlægget.

Det er i denne forbindelse ikke en tilstrækkelig forklaring på afvigelsen fra beskatning efter forfaldsprincippet (d.v.s. beskatning i den periode, hvor et indtægtsbeløb forfaldt), at påløbende indtægter frem til boets afslutning blev medregnet til arvingens arv og dermed efter omstændighederne belagt med arveafgift.

Ved de privatskiftede boer var forholdet jo netop det, at der blev betalt arveafgift af indtægten, der vedrørte boet, helt frem til boets slutning, selv om denne indtægt fra dødsdagen indgik i arvingernes skatteberegningsgrundlag.

Ved det offentligt skiftede bo måtte man således i det her valgte eksempel konstatere, at når boet sluttedes senest 31. marts 1967, ville indkomstforløbet fra 1. juli 1964 til 31. marts 1967, d.v.s. i 32 måneder, forblive uden for indkomstskatteberegningen.

Det må vel erkendes, at med den vægt, indkomstbeskatningen i de senere år har fået, var det efter omstændighederne betydelige skattebeløb, der faldt bort i forbindelse med et dødsfald, og dette gjaldt ganske særligt, når boet var genstand for offentlig skiftebehandling.

På et andet felt afveg tidligere regler også stærkt fra de nugældende.

Ved registreringen af afdødes efterladte aktiver tog man intet hensyn til, om der af afdøde havde været foretaget skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger på visse aktiver; alle aktiver registreredes til handelsværdien på registreringstidspunktet, og med denne værdi indgik de i boets åbningsstatus.

Dette indebar, for så vidt angår sådanne aktiver, som blev afhændet af boet, at der ved opgørelse af fortjenesten intet hensyn blev taget til de afskrivninger og nedskrivninger, som afdøde havde foretaget, og som han følgelig havde fået fradrag for i sine indkomstopgørelser.

Da boerne som overvejende regel ikke nåede at blive skattepligtige, idet de normalt blev sluttet senest den 31. marts før skattepligtens indtræden, var denne side af problemet ikke så iøjnefaldende, da den eventuelle avance altså af anden grund ville have været ubeskattet.

Mere iøjnefaldende var konsekvenserne ved arveudlæg til afdødes arvinger af skattemæssige aktiver, hvorpå der kunne afskrives. Arvingernes fremtidige afskrivningsgrundlag var handelsværdien på udlægstidspunktet¹, og udlægs-

1. jfr. lovbekendtgørelse nr. 267 af 15/6 1967 om skattefri afskrivninger m.v. § 31.

modtageren kunne begynde forfra og således som regel foretage afskrivninger, som afdøde allerede en gang havde fået fradrag for i sin indkomst. Det var ikke blot ved afskrivnings- og nedskrivningsobjekter som driftsmidler, varelager, erhvervsbygninger og installationer, skibe og skibsparter m.m., at udlægsmodtageren uden at skulle svare indkomstskat erhvervede rådighed over en skattemæssig avance, som normalt ville være blevet beskattet hos afdøde, hvis han havde realiseret den. Også andre skattemæssige aktiver, såsom aktier og andelsbeviser, spekulationsaktiver m.m., der udlagdes fra et dødsbo, ansås erhvervet af udlægsmodtageren til den værdi, hvortil de pågældende aktiver blev udlagt, d.v.s. handelsværdien på udlægstidspunktet, idet evt. spekulationshensigt betragtedes som bortfaldet. Såfremt der ved registreringen i afdødes bo konstateredes tilstedeværelsen af good-will, kunne udlægsmodtageren frit afskrive herpå.

Det skal endeligt nævnes, at de tidligere regler for dødsboers beskatning gav sig et ejendommeligt udslag i forbindelse med skifte af boer, der var udleveret den efterlevende ægtefælle til hensidden i uskiftet bo.

Det må i denne forbindelse bemærkes, at dengang gjaldt som også nu den regel, at en efterlevende ægtefælle, der havde fået fællesboet udleveret til hensidden i uskiftet bo, når som helst kunne begære boet taget under skiftebehandling.

Så længe et sådant skifte i længstlevendes levende live står på, kan længstlevende opgive skiftet og begære boet udleveret til fornyet hensidden i uskiftet bo.

Når et sådant bo under de ældre regler toges under offentlig skiftebehandling, f.eks. ved eksekutor testamenti, blev det skattepligtigt efter samme regler, som når et bo toges under offentlig skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, d.v.s. skattepligt indtrådte først, når boet et helt kalenderår havde været under skiftebehandling¹.

Alle fællesboets indtægter, såvel løbende indtægter som renter og aktieudbytter, og spekulations- og næringsgevinst o.s.v. skulle beskattes i boet, men først når der som nævnt forelå et normalt beregningsgrundlag, d.v.s. et fuldt kalenderår.

Hvis offentligt skifte af et uskiftet bo af længstlevende begæredes f.eks. den 1. februar 1965, forblev indkomsten fra 1. februar til 31. december 1965 ubeskattet. Indkomsten i 1966 var beregningsgrundlag for beskatningen for skatteåret 1. april 1967 til 31. marts 1968, og hvis længstlevende afblæste skiftet og på ny fik boet udleveret senest den 31. marts 1967, blev indkomsten i 1966 og indkomsten fra 1. januar til 31. marts 1967 heller ikke beskattet.

1. Statsskattelovens § 2, nr. 4.

Der kunne også her i forbindelse med skiftet foretages skattefri opskrivning af afskrivningsaktiver, og når de på ny overlodes til længstlevende til hensidde i uskiftet bo, var det de udlagte aktivers værdi på udleveringstidspunktet, der var længstlevendes fremtidige afskrivningsgrundlag. Opskrivning fandt som hovedregel kun sted med hensyn til halvdelen af et aktivs værdi; for så vidt angik den anden halvdel forblev grundlaget den oprindelige anskaffelsessum.

Det er klart, at anvendt med omtanke, åbnede disse regler adgang til skattemæssige fordele, der lå noget ud over, hvad lovgiveren havde tænkt sig; ikke mindst når længstlevende flere gang tog tilløb til at få boet skiftet og opgav det igen.

Der vil i den følgende gennemgang blive anledning til at påvise, hvorledes de således indhøstede erfaringer har sat deres præg på visse af den nye lovgivnings mest karakteristiske regler.

Kapitel 2: Historie

De dødsboregler, der trådte i kraft den 1. januar 1970, er på væsentlige punkter forskellige fra de beskatningsregler vedrørende dødsboer, der oprindeligt blev vedtaget med den første kildeskattelov.

I den første kildeskattelov¹ skulle der, når et bo efter en skattepligtig person, der var selvstændigt skattepligtig, blev taget under privat skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, foretages en ansættelse til indkomstskat omfattende den indkomst, som af afdøde og personer, med hvilke han havde været sambeskattet, var erhvervet i det, der nu kaldes mellemprioroden. Ifølge den dagældende § 30 skulle i denne indkomstopgørelse også medtages fortjeneste, som var konstateret enten ved afhændelse af boets aktiver eller ved disse aktivers udlæg til arvinger eller ægtefælle – der var dog for den sambeskattede ægtefælle en mulighed for at vælge succession i stedet for beskatning af aktiverne. Det privatskiftede bo var altså ikke noget selvstændigt skatteobjekt; skattepligten overgik straks til arvinger og ægtefælle.

1. Lovbekendtgørelse nr. 265 af 28/6 1968 § 16 (lov nr. 100 af 31/3 1967).

Når boet skiftedes offentligt, var boet et selvstændigt skattesubjekt¹. I disse boer beskattedes fortjeneste ved udlæg fra boet efter § 31, og i § 31, stk. 2, blev det udtrykkeligt bestemt, at boet betragtedes som indtrådt i afdødes stilling, hvis han f.eks. var »spekulant«.

Det var som sagt kun offentligt skiftede boer, der var skattepligtige, men der var til gengæld ingen sondring mellem skattefri og skattepligtige boer.

Disse regler og ganske specielt reglerne om beskatning af alle ved udlæg konstaterede avancer vakte betænkeligheder, og derfor ændredes kildeskatte-loven til den nu gældende form.

Kapitel 3: Dødsbobeskatningens forudsætninger

Dødsfaldet

Ved anvendelse af dødsbobeskatningens regler er den første kendsgerning, der må fastslås, at den skattepligtige er afgået ved døden, at denne begivenhed kan henføres til en bestemt dato og efter omstændighederne til et bestemt tidspunkt på dagen.

Det vil i de fleste tilfælde ikke frembyde større vanskeligheder at få disse oplysninger tilvejebragt; oplysningen skal tilgå ligningskommissionen fra skifteretten², og ligningskommissionen må normalt tage skifterettens meddelelse til efterretning og lægge den til grund for den skattemæssige behandling af boet.

Spørgsmålet har været rejst i en sag, hvor en revisor i en skrivelse oplyste, at en skatteyder havde været efterlyst i ca. 6 uger og blev fundet død. Det oplystes, at vedkommende skifteret anså finddatoen den 19. januar 1971 som dødsdagen.

Herefter udtaltes det, at den af skifteretten registrerede dødsdag måtte være bindende for skattemyndighederne, således at der måtte indgives sædvanlig selvangivelse for indkomståret 1970 (DB70).

1. jfr. lovbekendtgørelse nr. 268 af 28/6 1968, § 17.

2. jfr. bekendtgørelse nr. 602 af 9. december 1977 om beskatning af dødsboer m.v. § 2, stk. 1.

Bilag 1 (i det følgende kaldet dødsbobekendtgørelsen).

Dødsformodningsdom

Når der efter reglerne om bortblevne personer¹ afsiges dødsformodningsdom, indtræder dommens retsvirkninger ved udløb af ankefristen.

Den dag, da ankefristen udløber, anvendes i dødsbøbeskatningssituationen, som om den var dødsdagen og de frister, der regnes fra dødsdagen, regnes følgelig fra ankefristens udløb, og såfremt den bortblevne har været undergivet beskatning, må denne fortsætte til og med den dag, da ankefristen udløber. (F. 70015 - skd 5. 359-11). (Skd. medd. nr. 45 april 1978 s. 104. Skd. medd. nr. 63 okt. 1982 s. 352).

I visse tilfælde kan sag til dødsformodningsdom anlægges, når en person har været forsvundet i et år. Hvis dommen i disse tilfælde henfører det formodede dødsfald til en bestemt dato, kan boet vælge at betragte denne som dødsdag, og dermed som tidspunktet for ophør af afdødes skattepligt.

Det må nok erkendes, at den betydning, som det nøjagtige dødstidspunkt har, er forskellig henholdsvis for skiftemyndighederne og for skattemyndighederne.

For skiftemyndighederne vil det formentlig høre til undtagelserne, at de beslutninger, skifteretten skal træffe af arve- og skifteretlig art, påvirkes af, om dødsfaldet er indtrådt i december et givet år eller i januar det følgende år.

Det er derfor ganske ubetænkeligt for skifteretten, at betragte den dag, da en person findes død efter længere tids fravær, som hans dødsdag.

Det kan vel ikke udelukkes, at begivenheder i arvingernes kreds i perioden fra arveladerens forsvinden til den dag, da han findes død, kan være relevant for skiftet, såsom hvis en arving er død uden at efterlade sig livsarvinger.

I disse tilfælde må det formentlig stå de interesserede arvinger åbent at søge bevist, at dødsfaldet ligger tidligere end findedatoen.

Det forekommer også, at skifteretten ikke anfører en bestemt dødsdag for afdøde, men alene konstaterer, at afdøde er fundet død på en bestemt dato.

I disse tilfælde vil myndighederne for alle praktiske formåls skyld betragte den nævnte dato som dødsdagen. Der er imidlertid i forhold til beskatningen visse tilfælde, f.eks. netop omkring udløbet af indkomståret, hvor en meget afgørende interesse er knyttet til selve dødsdagen.

Et meget klart eksempel herpå er det tilfælde, at der i lovgivningen er sket en ændring i reglerne om påligning af skat og arveafgift², i reglerne

1. jfr. lov nr. 397 af 12. juli 1946 om bortblevne personer, som ændret ved lov nr. 225 af 7. juni 1972.

2. jfr. UFR 1921 side 357.

om bofradrag og om boets egenskab af skattepligtigt bo. Det havde således væsentlig betydning, om dødsfaldet indtrådte senest den 31. december 1973 eller efter denne dato¹.

Det har betydning for en efterlevende ægtefælles skatteberegning, med hensyn til personfradrag og fradrag for medhjælpende ægtefælle, om afdøde faktisk oplevede indkomstårets udløb eller døde forinden.

I adskillige tilfælde vil der være en mærkbar forskel på beskattningen af et bestemt indkomstbeløb, hvis det skal beskattes efter den dag, da skatteyderen afgik ved døden; det mest karakteristiske er vel det tilfælde, at afdødes bo som følge af formuegrænserne i udskrivningslovens § 9, er skattefrit.

Det må nok antages, at i de tilfælde, hvor der er væsentlig skattemæssig interesse i at fastslå den nøjagtige dødsdag, må boet have adgang til at bestride skifterettens konstatering af en bestemt dødsdag, og hvor skifteretten alene måtte have tilført skiftesagslisten, at afdøde blev fundet død på en bestemt dato, må det stå boet frit for at søge at føre bevis for, at dødsfaldet var indtrådt tidligere.

Det kan næppe antages, at skattemyndigheden kan eller skal tage stilling til et bevisspørgsmål af denne art.

Boet eller ægtefællen må formentlig reagere mod skifterettens afgørelse – eller manglende afgørelse – og muligvis indbringe skifterettens afgørelse for en højere instans og der søge den ændret på grundlag af de bevisligheder, boet måtte være i stand til at fremskaffe; man kan vel også tænke sig den mulighed, at boet under et anerkendelsessøgsmål kan søge skattemyndigheden tilpligtet at anerkende, at afdødes død skal henføres til en bestemt dato eller til et bestemt indkomstår. Spørgsmålet kan på den anden side næppe tænkes indbragt for landsskatteretten.

Ægtefællers død ved samme begivenhed

De moderne charterrejser har gjort bestemmelsen i arvelovens § 5, stk. 2, mere aktuel end tidligere. Det bestemmes her, at hvis to, der havde arveret efter hinanden, dør, uden at det vides, hvem der er død først, anses den ene ikke for at have overlevet den anden.

Når ægtefæller omkommer ved samme flyveulykke, som f.eks. Dubaikatastrofen, er der tale om skifte efter to personer, der var fælles om en formue, men som ikke arver hinanden.

1. jfr. lov nr. 54 af 6. februar 1974 om ændring af udskrivningsloven og lov om særlig indkomstskat.

Hvis begge kun efterlader sig fællesbørn, sker det, at skifteretten behandler skifte af fællesboet som ét skifte¹.

I skattemæssig henseende er der imidlertid tale om to boer, hvilket, som det senere vil blive omtalt, får betydning for afgørelsen af spørgsmålet om boernes skattepligt og om bofradrag.

Skifteformen

Skifteretten giver, når der er truffet afgørelse, ligningskommissionen meddelelse om boets behandlingsmåde m.v.².

Begravelsesudlæg; ejede intet

Såfremt afdøde intet efterlader sig eller kun efterlader sig, hvad der kan antages at medgå til dækning af begravelsesomkostningerne³, kan skifteretten straks afslutte behandlingen af boet med en konstatering heraf til skiftesagslisten.

Uskiftet bo eller skiftelovens § 57, stk. 1

Hvis en efterlevende ægtefælles krav dækkes af skiftelovens § 62 b, kan boet udlægges efterlevende i henhold til skiftelovens § 57, stk. 1. Efterlevende forpligter sig i denne forbindelse til at tilsvare afdødes gæld. Eventuelle livsarvinger har herefter intet krav på afdødes efterladenskaber⁴.

Hvis der efterlades en efterlevende ægtefælle, og hvis afdøde yderligere efterlader sig livsarvinger, fællesbørn eller særkuldbørn, og hvis ægtefællerne har haft sædvanligt formuefællesskab, kan længstlevende under visse betingelser overtage fællesboet til hensiddet i uskiftet bo, medens afdødes eventuelle særeje skiftes.

Efterlevende må ikke være konkurs eller umyndig, og hvis afdøde havde særkuldbørn, skal disse give samtykke. Er arvingerne umyndige, gives samtykket af deres værge med skifterettens godkendelse. Hvis længstlevende er

1. Det er antaget at selvom de to boslodder skiftes under ét skifte, får hvert bo fuldt bofradrag (DB 644 skd. 5. D-168).

2. jfr. dødsbøbekendtgørelsen § 2, stk. 2.

3. Den omstændighed at efterladenskaberne omfatter en andel i fast ejendom, udelukker ikke begravelsesudlæg, jfr. Østre Landsrets dom i U.f.R. 1964, s. 766.

4. Efterlevende ægtefælle kan vælge at lade skiftet gennemføre og gøre sin ret efter skiftelovens § 62 b gældende, såfremt beholdningen i den endelige boopgørelse ikke overstiger grænsen. Hvis boet har været behandlet som et gældsfragåelsesbo eller hvis der iøvrigt udstedes proklama, undgår efterlevende gældsansvar.

umyndig, kan udlevering kun finde sted, når skifteretten finder det forsvarligt, og værgeren begærer det.

Når boet udleveres efter § 57, stk. 1 eller til uskiftet bo, finder ingen skiftebehandling sted. Efterlevende indtræder umiddelbart i afdødes sted.

I et specielt tilfælde, afgjort af skattedepartementet, er forbindelsen mellem uskiftet bo og udlevering efter skiftelovens § 57, stk. 1, blevet belyst: En arving afgik ved døden inden 6 måneder efter arveladeren. Arvingens bo blev udlagt til den efterlevendes ægtefælle efter § 57, stk. 1. Arvingen efterlod sig livsarvinger og det blev derfor lagt til grund, at boet ville være udleveret til uskiftet bo, hvis § 57 ikke havde været anvendt. Der blev derfor ikke tale om at anvende arveafgiftslovens § 12, stk. 1, i dette tilfælde. (Skd. 5. 7261-79).

Offentligt eller privat skifte

Ethvert bo kan skiftes som et offentligt skiftet bo. Skiftet forestås normalt af skifteretten, men kan, navnlig i henhold til afdødes testamentariske beslutning, forestås af en eksekutor^{1,2}.

Hvis alle arvinger, derunder en efterlevende ægtefælle, er enige om at overtage boet til privat skifte, hvis de er til stede, er myndige og ikke konkurs, kan boet udleveres til privat skifte, for så vidt afdøde ikke har anordnet andet.

De privatskiftende arvinger skal udpege en person i henhold til kildeskatelovens § 20 D, stk. 2 til at modtage meddelelser på boets vegne³.

Privat skifte og uskiftet bo af samme fællesbo

Iflg. gammel praksis udleverer skifteretterne sommetider et bo både til privat skifte og til uskiftet bo. Skifteretligt lyder det som en selvmodsigelse.

Det er måske det særlige forhold, at et privat skiftet bo efter de regler,

1. I særlige tilfælde kan justitsministeren på arvingernes begæring tillade boet skiftet ved eksekutor, selvom testamentarisk bestemmelse herom ikke foreligger.
2. Ethvert skifte kan slutte med at den efterlevende ægtefælle, hvis betingelserne derfor er til stede, kræver bobeholdningen udlagt i henhold til § 62 b. Dette er et afsluttet skifte, i modsætning til udlevering efter § 57, stk. 1.
3. I et bo havde ligningskommissionen sendt meddelelse om boets skatteansættelse til en anden person end den, der i § 14-opgørelsen var anført som fuldmægtig for boet. Da det efter boets afslutning viste sig, at senere specificerede oplysninger af skattemyndighederne ville være godkendt som grundlag for et fradrag på 136.143 kr., kunne boet ikke anses for bundet af ansættelsen, og skattedepartementet tillod derfor omberegning af boets arveafgift. Skd. 5. 7247-189 (SD 360.403.98).

der gjaldt før kildeskattelovens ikrafttræden den 1. januar 1970, ikke var et selvstændigt skattesubjekt, der gjorde denne form for udlæg acceptabel, selvom den var mere praktisk end logisk.

Den situation, der typisk giver anledning til denne »blandede« skifteform, er den, hvor afdøde foruden ægtefælle og fællesbørn efterlader sig ét eller flere særkuldbørn.

Under de nu gældende regler for beskatning i dødsfaldstilfælde må denne behandlingsmåde fortolkes som et privat skifte efterfulgt af uskiftet bo.

Ligningskommissionen skal foretage indberetning til statsskattedirektoratet, opkrævningsafdelingen Birkerød, under anvendelse af blanket S 72, punkt II C. Hvis det eller de pågældende særkuldbørn gennem det private skifte fuldt ud fyldestgøres for deres arv efter afdøde, skal der ikke ske yderligere indberetning til Birkerød; fyldestgøres de kun delvis, eller frafalder de deres arveret mod arveafkald mod vederlag, skal der derimod af ligningskommissionen påny indsendes blanket S 72 med udfyldelse under II F; med den virkning, at den efterlevende ægtefælle skattemæssigt behandles, som om boet var udleveret til hende i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Skatteligningen ved dødsfald

Den skattemæssige behandling af året før dødsåret

Afdødes ansættelse for året før dødsåret

Begravelsesudlæg; ejede intet.

Hvis afdøde var ugift ved årets udgang, er skatteansættelse og skatteberegning ikke nødvendig for året før dødsåret, når boet sluttet med denne ved tegning. Selvangivelse behøver ikke at indsendes. Restskat kan ikke opkræves. Overskydende skat kan ikke udbetales, heller ikke til den, der har fået boet udlagt¹. Overskydende skat, der er udbetalt inden dødsfaldet, indgår i boet².

1. jfv. kildeskattelovens § 14, stk. 9, sidste pkt.

2. Overskydende skat anses ikke for udbetalt før udbetalingsanvisningen er modtaget af skatteyderen; det er ikke tilstrækkeligt, at anvisningen er udskrevet og tilsendt kommunen.

Overskydende skat, der er forfalden til udbetaling inden dødsfaldet, indgår også i boet, selvom den ikke er udbetalt. Overskydende skat anses i denne forbindelse altid for forfalden senest 1. oktober i dødsåret, jf. kildeskattelovens § 62, stk. 4, hvorefter overskydende skat, der ikke er udbetalt, forrentes fra denne dato. For overskydende skat for indkomstårene til og med 1983 er fristen 1. december. (F 70.030. SD 441-193/1977).

Var afdøde gift og samlevende med ægtefællen ved årets udgang, er det ved SD-cirkulære nr. 1979-14 af 25. april 1979 pålagt ligningskommissionen at foretage skatteansættelse for året før dødsfaldet.

Hvis afdøde ikke har indgivet selvangivelse, skal ægtefællen opfordres til at indgive en sådan. Fremkommer der ingen selvangivelse skal skattemyndigheden efter omstændighederne foretage en skønsmæssig ansættelse af hensyn til evt. overskydende skat og skatteberegningen for ægtefællen.

Dette kan selvfølgelig undlades, hvis det er givet, at der ikke kan fremkomme overskydende skat, og ansættelsen er uden betydning for ægtefællens skatteberegning.

Er ægteskabet indgået i dødsåret, må den efterlevende ægtefælle selv drage omsorg for efter kildeskattelovens § 14 stk. 10 at foranledige ansættelse for afdøde foretaget for året før dødsfaldet.

Hvis ansættelsen resulterer i restskat, skal denne ikke opkræves.

Har ansættelse fundet sted med det resultat, at afdøde havde krav på overskydende skat, kan denne med fradrag af mulige skattekrav mod afdøde¹ og længstlevende udbetales til en efterlevende ægtefælle der var samlevende med afdøde og kun til denne. Udbetaling kan ikke ske til andre, heller ikke selvom disse måtte have bekostet afdødes begravelse.

Overskydende skat for året før dødsåret skal udbetales til den berettigede ægtefælle, selvom det er åbenbart, at en afsluttende ansættelse for mellempærioden ville medføre en betydelig restskat, f.eks. fordi afdøde i mellempærioden skulle pålignes en stor særlig indkomstskat.

Uskiftet bo eller skiftelovens § 57, stk. 1.

Hvis boet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtages af efterlevende ægtefælle til hensiddet i uskiftet bo eller efter skiftelovens § 57, stk. 1, indtræder efterlevende ifølge kildeskattelovens § 13 i afdødes sted i skattemæssig henseende.

Hvis afdøde ikke før sin død har indsendt selvangivelse, påhviler det den efterlevende ægtefælle at indsende selvangivelse eller erklæring efter reglerne om erklæringsselfangivelse (jfr. kildeskattelovens § 80, stk. 2, og § 81).

Begge ægtefællers ansættelse for året før dødsfaldet foretages i det væsentlige upåvirket af dødsfaldet; det samlede skattebeløb påhviler efterlevende. Ved udlæg efter § 57, stk. 1, tilfalder overskydende skat for såvel året før dødsåret, som for dødsåret i tilfælde af afsluttende ansættelse for dødsåret, længstlevende uden om boet, jfr. kildeskattelovens § 13, stk. 2, 2. pkt.

1. Blandt mulige skattekrav mod afdøde må som ganske praktiske nævnes beregnet restskat for året før året før dødsåret, der fradrages, selvom den ikke måtte være forfalden til betaling.

Der er dog visse fradrag, f.eks. fradrag for indskud på indekskonti, som kan falde bort. Disse ændringer følger af specielle lovbestemmelser, som vil blive omtalt ved en senere lejlighed, se side 85 f.

Såfremt ægtefællerne havde forskudt regnskabsår, f.eks. 1. juli regnskab, og hvis dødsfaldet indtræffer den 1. oktober, skal der ved uskiftet bo for dødsåret foretages slutligning på basis af ægtefællernes indkomstopgørelser pr. 30. juni i dødsåret, medens slutligningen for det følgende indkomstår foretages på grundlag af begge ægtefællers indkomst fra 1. juli til 1. oktober og efterlevendes indkomst fra 1. oktober til 30. juni i det følgende kalenderår.

Ansættelsen, der foretages på grundlag af det regnskabsår, der sluttede den 30. juni i dødsåret, foretages under anvendelse af de regler, der gælder for ansættelsen af samlevende ægtefæller, derunder fradrag for medhjælpende ægtefælle, overførsel af personfradrag, eventuelt underskud m.v.

Ansættelse, der foretages på grundlag af regnskabsåret fra 1. juli i dødsåret til 30. juni det følgende år, skal foretages under anvendelse af de særlige regler i kildeskattelovens § 13.

Den efterlevende ægtefælle, der hensidder i uskiftet bo eller har fået boet udleveret efter skiftelovens § 57, stk. 1, indtræder også i afdødes sted med hensyn til et eventuelt efterbetalingskrav, derunder med mulighed for pålæg af dødsbotillæg, såfremt afdøde findes at have gjort sig skyldig i strafbar skatteunddragelse.

Den frist, der i statsskattelovens § 43 er fastsat for fremsættelse af efterbetalingskrav over for et under skifte værende bo, kan ikke påberåbes af den efterlevende ægtefælle i disse tilfælde.

Dette spørgsmål er blevet grundigt efterprøvet i en skifteretsdom, hvor det bl.a. anføres:

Anklagemyndigheden har påstået dom i henhold til tilkendegivelsen under henvisning til, at de særlige korte frister, der i statsskattelovens § 43 stk. 8 er fastsat for skattevæsenet, såfremt man vil kræve skatteefterbetaling eller tillægsskat, efter bestemmelsens ordlyd kun omfatter situationer, hvor der finder skiftebehandling sted og ikke finder anvendelse ved uskiftet bo. Over for et sådant bo kommer § 43 stk. 8 først til anvendelse, når skifte påbegyndes. Iøvrigt må skattevæsenets krav over for det uskiftede bo forældes efter almindelige forældelsesregler. Fru NN har fastholdt, at reglerne i statsskattelovens § 43 stk. 8 direkte eller analogt må komme til anvendelse.

Retten skal udtale:

Lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten indeholdt i § 43 3 afsnit. Stk. 1 bestemte, at såfremt det ved behandlingen af et dødsbo blev opdaget, at afdøde havde betalt for lidt i skat påhvilede det boet eller arvingerne – arvingerne solidarisk – at efterbetale skatten. Havde afdøde afgivet urigtig selvangivelse, skulle skattebetaling ske med det dobbelte beløb. Stk. 2 pålagde af kontrolhensyn skifteretter og eksekutorer visse oplysnings- og indberetningspligter over for skattemyndighederne. Disse sidste skulle inden en vis kort frist meddele, om der ville blive rejst efterbetalingskrav. Inden denne meddelelse måtte boet ikke sluttes. Skete anmeldelse fra skattevæsenet ikke rettidigt, bortfaldt arvingernes solidariske ansvar. Efter stk.

3 skulle skifteretten – undtagen i småboer – give skattevæsenet oplysning om indholdet af arveanmeldelserne skifteretten modtog i privatskiftede boer og om indholdet af de modtagne fællesboopgørelser fra efterlevende ægtefæller i uskiftet bo.

I forbindelse med kildeskattens indførelse ændredes den nævnte § 43 ved § 2 i lov nr. 544 af 10 december 1969. Ved denne ændring opretholdes ovennævnte 1. stk. Skifteretternes og eksekutorernes særlige oplysningspligt efter stk. 2 udvidedes til også at omfatte privatskiftende arvinger. Princippet om, at skattemyndighedernes manglende anmeldelse af krav førte til, at arvingernes solidariske ansvar ophørte, opretholdtes. Et nyt stk. 3 opretholdt bestemmelsen om, at skifteretterne skulle gøre skattemyndighederne bekendt med indholdet af fællesboopgørelserne, dog således at meddelelsen kun skulle gives i boer med bobeholdning på mindst 50.000 kr. mod tidligere 10.000 kr.

Omhandlede § 43 omredigeredes ved § 3 i lov nr. 539 af 17. december 1971. – Loven opretholdt princippet om efterbetaling, eventuelt dobbelt efterbetaling (tillægsskat), og princippet om arvingernes solidariske hæften. Ligeledes opretholdtes princippet om, at for sen fremsættelse af krav om skatteefterbetaling eller tillægsskat medførte, at arvingernes solidariske hæftelse bortfaldt.

Statsskattelovens § 43 stk. 8 er herefter senest ændret ved § 2 i lov nr. 184 af 30. marts 1973 om ændring i ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven. Ved denne ændring gennemføres over for boer efter afdøde, der har været bogføringspligtige efter bogføringsloven eller regnskabspligtige efter skattekontrollloven en forlængelse af den frist, inden hvilken skattevæsenet skal gøre sit krav gældende. Dernæst bestemmes i relation til alle boer, at skattevæsenets undladelse af rettidig anmeldelse skal medføre, at boets eller arvingernes ansvar for betaling bortfalder.

Med hensyn til tilblivelse af lovændringen i 1973 bemærkes, at ændringen i statsskatteloven ikke var med i de lovforslag til ændring af ligningsloven m.v. finansministeren fremsatte i Folketinget den 9. november 1972 og ændringen ses heller ikke omtalt i forbindelse med finansministerens forelæggelse af lovforslagene eller ved lovforslagenes første behandling i Folketinget. Forslaget til ændring af statsskatteloven er først fremkommet i forbindelse med de andre lovforslags behandling i Folketingets skatte- og afgiftsudvalg i marts 1973, og udvalgsbetænkningen giver ikke nærmere bidrag til løsning af det i nærværende sag specielt foreliggende problem, idet relationen privat skifte – uskiftet bo ikke ses omtalt, herunder ej heller nogen bemærkning om, hvorfor den foreslåede – efter rettens opfattelse – meget betydelige lempelsesregel ikke skal komme efterlevende ægtefælle i uskiftet bo tilgode.

Om forslaget til ændring af statsskattelovens § 43 stk. 8, hvorefter betalingspligten skal bortfalde, siges i udvalgsbetænkningen:

»I stk. 8, sidste pkt., i den gældende lov bestemmes det, at arvingernes solidariske ansvar for efterbetalingen og tillægsskatten bortfalder, hvis skattevæsenet ikke rettidigt har foretaget anmeldelse af kravene. Gennem denne regel om bortfald af arvingernes solidariske ansvar har man søgt at opnå øget sikkerhed for, at der hurtigst muligt efter dødsfaldet skabes klarhed over, om der bliver tale om efterbetalingskrav.

Efter ordene i stk. 8, sidste pkt., er det kun arvingernes solidariske ansvar, der bortfalder. Et pro rata-ansvar for skatteefterbetalingen eller tillægsskatten vil der således fortsat kunne blive tale om, selv om skattevæsenet først gør krav gældende efter anmeldelsesfristens udløb. I det omfang et sådant ansvar består, vil formålet med lovbestemmelsen imidlertid i væsentlig grad være forspildt. Med henblik herpå foreslås det at formulere stk. 8, sidste pkt., på en sådan måde, at det klart kommer til at fremgå, at der ikke skal påhvile boet og arvingerne nogen form for hæftelse for skatteefterbetaling og tillægsskat, når skattevæsenet har oversiddet de frister, som loven fastsætter for anmeldelse af sådanne krav.

Retten må give anklagemyndigheden medhold i, at statsskattelovens § 43 stk. 8 efter sin ordlyd

ikke omfatter uskiftet bo. De i bestemmelsen fastsatte udgangspunkter for fastsættelse af frister kan heller ikke direkte anvendes over for et sådant bo.

Efter tilblivelseshistorien til statsskattelovens § 43 sidestillede oprindeligt privat skifte og uskiftet bo. Statsskattelovens § 43 stk. 9 er stadig bestemmelsen, der pålægger skifteretten at give skattemyndighederne meddelelse om indholdet af fællesboopgørelserne i uskiftede boer, bortset fra småboer. Indtil seneste ændring af statsskattelovens § 43 har spørgsmålet om ægtefællen i uskiftet bo haft ringe interesse, da skattevæsenets tilsidesættelse af sin pligt til inden visse frister at rejse krav om efterbetaling eller tillægsskat alene medførte fortabelse af solidarisk ansvar for arvinger. Dette havde ingen betydning for ægtefælle i uskiftet bo, da vedkommende er eneansvarlig. Tilblivelsen af seneste ændring af statsskattelovens § 43 stk. 8 tyder på, at man ganske har overset, at ændringen også har betydelig interesse for ægtefællen i uskiftet bo. Det ovenfor citerede uddrag fra udvalgsbetænkningen forekommer retten at tyde i retning af, at Folketinget også ville have taget uskiftet bo med, såfremt man havde været opmærksom på problemet.

Efter statsskattelovens § 43 stk. 8 har skattemyndighederne højst 6 måneder fra modtagelse af en formueopgørelse, inden hvilken man skal meddele boet, om man vil rejse et efterbetalingskrav. Fristen suspenderes dog delvis, såfremt skattemyndighederne inden fristens udløb udbeder sig nærmere oplysninger.

I nærværende sag har skattemyndighederne modtaget formueopgørelse vedrørende afdødes bo. En sådan fællesboopgørelse er ganske vist ikke helt så specificeret som en § 14-opgørelse fra et bo under skifte. Den findes imidlertid at være lige så godt et udgangspunkt for skattemyndighedernes bedømmelse af, hvorvidt afdøde måtte have snydt i skat som en § 14-opgørelse, når henses til de oplysninger om en afdøds forhold, skattemyndighederne i forvejen er i besiddelse af, og når henses til, at skattemyndighederne har mulighed for at kræve nærmere oplysning fra boet.

Herefter og efter tilblivelseshistorien til statsskattelovens § 43 findes denne bestemmelses 8. stk. i hvert fald at måtte finde analog anvendelse på uskiftet bo, når fællesboopgørelse er indgivet til skattemyndighederne, således at skattemyndighederne i nærværende tilfælde, hvor afdøde må antages at have været regnskabspligtig, havde 6 måneders frist til at give meddelelse om eventuel efterbetaling og tillægsskat regnet fra indgivelsen af fællesboopgørelsen.

Da skattevæsenet ikke har rejst krav over for NN inden nævnte frist, vil hun herefter være at frifinde for det mod hende under denne sag rejste krav om betaling af tillægsskat.

Sagen indbragtes af anklagemyndigheden for Vestre Landsret, i hvis dom (i sag V.L. nr. 2646/1977) det ganske kort hedder:

Denne i denne sag af kriminalretten i Z afsagte dom er påanket af anklagemyndigheden til domfældelse i overensstemmelse med den af politimesteren udfærdigede tilkendegivelse.

Indstævnte har påstået stadfæstelse.

Da der ikke i lovens tekst eller forarbejderne til denne er holdepunkter for at antage, at de i statsskattelovens § 43, stk. 8, nævnte frister er analogt anvendelige ved hensidde i uskiftet bo, hvilket omfattes af lovens § 43, stk. 9, der ikke anfører eller henviser til fristbestemmelser, vil anklagemyndighedens påstand være at tage til følge¹.

1. I VLD 8. afd. af 21. sept. 1981 (Medd. Skd. nr. 62. s. 260) omtales et særligt tilfælde, hvor det statueredes, at § 43, stk. 8, medfører en begrænsning af den længstlevende ægtefælles ansvar for efterbetalingskrav til den del af kravet, der kunne henføres til det tidligere fællesbo, der var udleveret til hensidde i uskiftet bo. Den del af kravet, der kunne henføres til afdødes særeje, som var skiftet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, fandtes derimod omfattet af § 43. Det vil nok høre til undtagelserne, at en deling som anført lader sig foretage, da afdødes eventuelle skatteunddragelser sjældent lader sig »lokalisere« inden for hans formuesfære, som tilfældet var i den omtalte sag.

Efterbetalingskrav incl. dødsbotillæg er ikke omfattet af et af efterlevende udstedt proklama.

Overtages boet først til uskiftet bo efter, at det umiddelbart i forbindelse med dødsfaldet har været taget under skifte, og sker udleveringen først efter udløbet af den i § 43 foreskrevne frist for anmeldelse af muligt efterbetalingskrav, kan det engang prækluderede krav næppe rejses over for efterlevende.

Skifte, offentlig eller privat

Såfremt boet tages under skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, vil slutligningen for året før dødsfaldet blive foretaget, som foran beskrevet ved uskiftet bo, men her påhviler restskat for året før dødsåret boet¹. Ligeledes påhviler selvangivelsespligten boet, hvis afdøde ikke før sin død har indsendt selvangivelse.

Krav på restskat for afdøde for året før dødsåret må anses for omfattet af et af boet udstedt proklama. Dette kunne synes ejendommeligt, såfremt det er boet, der har indgivet selvangivelsen, men skattedepartementet har under alle omstændigheder pålagt skattemyndigheden at få et krav (eventuelt uden beløbsangivelse) anmeldt i boet, hvis proklama udstedes og kan tænkes at udløbe, inden et krav er gjort op.

Boet kan påklage ligningskommissionens skatteansættelse og skatteberegning efter skattestyrelseslovens almindelige regler. Ægtefælle og arvinger må dog også anses for klageberettigede, hvis boet eller andre arvinger ikke har modgående interesser.

Østre Landsret har således i dom af 13. december 1983 (12. afd. nr. 155/1982) taget et af en arving anlagt søgsmål under realitetspåkendelse. Da arvingen havde erklæret sig indforstået med, at ethvert provenue, der måtte komme ud af sagsanlægget, tilkom boet, og da arvingen utvivlsomt var søgsmålsberettiget for sin anpart – $\frac{1}{3}$ – af boet, fandt landsretten ikke tilstrækkeligt grundlag for at nægte at tage arvingens fulde påstand under realitetspåkendelse^{2,3}.

1. En i henhold til kildeskatteovens § 60, stk. 4, afgiven erklæring om udligning af ægtefællers overskydende skat og restskat ønskedes ophævet på grund af den ene ægtefælles død efter den 1. juni. Statsskattedirektoratet fandt at måtte fastholde, at erklæringen er bindende, såfremt den ikke er ophævet inden 1. juni (210-7159-39).
2. Dommen er anket til Højesteret, men ikke for så vidt angår spørgsmålet om arvingen er søgsmålsberettiget.
3. LSR 1982.27 er ændret ved dommen.

En efterlevende ægtefælles ansættelse for året før dødsåret

En efterlevende ægtefælles ansættelse for året før dødsåret sker på normal måde og er så vidt ses upåvirket af dødsfaldet uanset skifteformen.

Dødsårets indkomstskatteansættelsesproblemer**Afdødes ansættelse**

Begravelsesudlæg; ejede intet.

Ifølge kildeskattelovens § 14, stk. 9, gælder der i disse tilfælde med hensyn til ansættelsen for mellemprioroden de samme regler som for ansættelsen for året før dødsfaldet¹.

Dog har den efterlevende ægtefælle kun én måned fra skiftebehandlingens slutning til at begære ansættelse af afdøde og til at indgive selvangivelse for afdøde.

Et skatteråd forespurgte i DB. 522 om afsluttende ansættelse for mellemprioroden kunne foretages på den efterlevende ægtefælles begæring fremsendt efter udløbet af den i kildeskattelovens § 14, stk. 9, fastsatte frist, hvis skifteretten ændrede bobehandlingen fra udlæg for begravelsesomkostningerne til offentligt skiftet bo. Der udtaltes, at såfremt skifteretten træffer beslutning om at rette det oprindelige begravelsesudlæg til offentlig skifte, måtte dette efter ligningsdirektoratets formening anses for skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og afsluttende ansættelse for mellemprioroden ville derfor kunne begæres af boet inden for den i kildeskattelovens § 14, stk. 3, 2. pkt. fastsatte frist.

Man kunne rejse det spørgsmål, om den efterlevende ægtefælle ved i begravelsesudlægstilfældene at begære afsluttende ansættelse i henhold til kildeskattelovens § 14, stk. 9, kunne opnå adgang til fradrag af et eventuelt underskud i henhold til princippet i § 29, stk. 2, sidste pkt.

Der er ingen direkte lovhjemmel for et sådant resultat, men da resultatet kunne tilvejebringes ved et offentligt gældsfragåelsesbo efterfulgt af uskiftet bo eller § 57, stk. 1 udlevering, ganske vist med flere udgifter og omfattende administrativt besvær for skifteret og skatteråd, synes en analogislutning fuldt forsvarlig².

1. En gift mand afgik ved døden den 6. december 1975. Boet udlagdes for begravelsesudgifterne. Hustruen krævede afsluttende ansættelse for mellemprioroden, der resulterede i overskydende skat til et beløb af 5.000 kr. Slutligningen for afdøde for 1974 udviste en restskat på 1.200 kr. Beløbet fandtes at kunne modregnes i den overskydende skat.
2. Efter at kildeskattelovens §§ 20 C og 29, stk. 2, er ændrede ved lov nr. 616 af 17. december 1976, står den anførte udvej ikke længere den efterlevende åben, men da lovændringen ikke havde sigte på det anførte forhold, synes det stadig forsvarligt at antage, at underskud bør kunne overføres under de angivne betingelser.

Spørgsmålet har været til bedømmelse i landskatteretskendelse:

1978-3-154.

16. februar 1978.

Fru A klagede over, at skatterådet ikke havde godkendt fradrag i hendes skattepligtige indkomst for en for hendes afdøde ægtefælle opgjort negativ skattepligtig indkomst.

Det var oplyst, at klagerens ægtefælle var afgået ved døden den 13. maj 1975, at hans bo var udlagt for begravelsesomkostningerne, og at den nævnte negative indkomst vedrørte perioden 1. januar til 12. maj 1975, samt at skatterådet bl.a. havde begrundet den omhandlede forhøjelse med, at der ikke var begæret afsluttende ansættelse af afdødes bo for det nævnte tidsrum, »mellemprioroden«, inden for de i kildeskattelovens § 14, stk. 7, jfr. stk. 3, fastsatte frister.

Under sagens behandling afgav statsskattedirektoratet følgende udtalelse:

»Statsskattedirektoratet er enig i, at fradrag af afdødes negative indkomst ikke kan indrømmes.

Efter statsskattedirektoratets opfattelse beror det som af skatterådet antaget på, at afsluttende ansættelse for mellemprioroden ikke har fundet sted.

Man skal i denne forbindelse henvise til kildeskattelovens § 29, stk. 2, i den for indkomståret 1975 gældende affattelse, som formentlig kunne have været anvendt analogisk, hvis den efterlevende ægtefælle havde begæret afsluttende ansættelse for mellemprioroden inden én måned efter at afdødes bo var udlagt for begravelsesudgifterne.

Den påklagede ansættelse blev stadfæstet af landsskatteretten, allerede fordi der ikke var foretaget en afsluttende ansættelse inden for de i kildeskatteloven angivne frister, fra hvilke der ikke var hjemmel til at bortse.

Uskiftet bo og § 57, stk. 1

Når boet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtages af en efterlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo eller efter skiftelovens § 57, stk. 1, foretages der ingen ansættelse for afdøde for mellemprioroden.

Den efterlevende ægtefælle beskattes efter kildeskattelovens § 13 af begge ægtefællers indkomst i dødsåret.

Som det senere omtales side 276, foretages ansættelsen og skatteberegningen i to led, idet en særlig ansættelse og skatteberegning foretages af afdødes indkomst før dødsfaldet. Skatten, der beregnes af afdødes indkomst før dødsfaldet, påhviler sammen med skatten, der beregnes af længstlevendes indkomst i dødsåret, naturligvis alene efterlevende. Skatten beregnes efter de regler, der gælder for længstlevende m.h.t. skatteprocent, kirkeskat (selvom afdøde ikke havde været medlem af Folkekirken) m.m.

Skifte

Når boet tages under skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, kan der, hvis enten boet eller skattemyndigheden ønsker det, foretages en afsluttende ansættelse af afdøde for mellemprioroden.

Denne afsluttende ansættelse er et af de betydningfulde fænomener inden for dødsbøbeskatningen, og den vil i efterfølgende kapitler blive gjort til genstand for en mere omfattende behandling.

Den efterlevende ægtefælles ansættelse i dødsåret, når boet skiftes

Fra og med indkomståret 1983 er reglerne for beskatningen af gifte personer ændret¹.

I kildeskatteovens § 26 og 35A er der fastsat regler om, at hver ægtefælles indkomst opdeles i formueindkomst og arbejdsindkomst, og at der ved skattemåregningen af formueindkomst tages hensyn til den anden ægtefælles indkomst, når ægtefællerne er samlevende i hele indkomståret og dette omfatter en periode af et helt år.

Såfremt den ene ægtefælle afgår ved døden i løbet af indkomståret, finder disse skattemåregningsregler ikke anvendelse.

De skattemæssige problemer i dødsåret må herefter løses ud fra reglen i kildeskatteovens § 4: Ægtefæller beskattes af hver deres indkomst og formue. Hver ægtefælle beskattes herefter af sin arbejdsindtægt samt af afkastet af sin bodel og sit særeje.

Dette betyder, at afdøde i dødsåret beskattes af egne arbejdsindtægter samt af bodels- og særejeindtægter.

Den længstlevende beskattes i det år, hvor den anden ægtefælle afgår ved døden, af egne arbejdsindtægter og særejeindtægter samt af bodelsindtægter, der forfaldt før dødsdagen.

De særlige skattemåregningsregler, der gælder når ægtefællerne har levet sammen hele året, medfører, at det normalt er uden skattemæssig betydning, hvorledes ægtefællerne fordeler formueindkomst imellem sig. Skattemyndighederne lægger da også i praksis ægtefællernes egen fordeling til grund, og der vil i almindelighed ikke være grund til at ændre dette i dødsåret².

Ved skattemåreform, der har virkning fra indkomståret 1987, sker der ingen ændring i princippet i kildeskatteoven § 4, om at hver ægtefælle beskattes af sin indkomst og formue, jfr. også lovens § 24A. Reglerne i kildeskatteovens §§ 26 og 35A om opdeling i arbejdsindkomst og formueindkomst og de særlige skattemåregningsregler er ophævet og erstattet af personskattemålovens regler om opdeling i personlig indkomst og kapitalindkomst.

1. Vedrørende de tidligere gældende regler henvises til bogens tidligere udgaver.

2. jfr. dødsbøvejledningen s. 76.

Dødsårets formueskatteproblemer

Begravelsesudlæg: ejede intet

Såfremt afdøde i dødsåret har været forskudsregistreret som formueskattepligtig, har han betalt eller skylder i sin forskudsskat en vis formueskat, og denne formueskat kan ikke blive aktuel, selv om der skulle blive begæret afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Formueskatteproblemerne vil blive mere detaljeret behandlet senere.

Her skal blot konstateres, at når den formueskattepligtige ikke lever året til ende, er forudsætningen for hans forskudsformueskat faldet bort, og den beregnede formueforskudsskat må udbetales – efter fradrag af eventuelle restancer¹.

Formueskatterefusion beregnes på grundlag af forskudsregistreringens formueansættelse og andrager så stor en del af et års formueskat, som mellempriorodens dageantal udgør af årets dageantal².

Uskiftet bo og skiftelovens § 57, stk. 1

Formueskatten for dødsåret påhviler den efterlevende ægtefælle, som får godskrevet afdødes betalte forskudsskatter. Hvis afdøde efterlader sig et særbo, der er formueskattepligtigt, betales der af boet i dødsåret, d.v.s. boets 1. indkomstår, kun formueskat, hvis det er under behandling ved næste indkomstårs begyndelse og kun forholdsmæssigt efter længden af boets første indkomstår.

Skifte

Den beregnede formueskat svarende til mellempriorodens længde udbetales (efter eventuel modregning af afdødes restancer og mulig restskat for mellemprioroden) til boet, og det er uden betydning, om formueskatten til og med indkomståret 1982 var pålignet den afdøde mand i anledning af den efterlevende hustrus særejeformue.

Hvis det er hustruen, der er afgået ved døden, er formueskatterefusionen 0 kr. til og med indkomståret 1982.

1. I formueskatterefusionen kan modregnes restskat for tidligere år, men i tilfælde af begravelsesudlæg ikke restskat iflg. en af den efterlevende ægtefælle begæret ansættelse for mellemprioroden eller for året før dødsåret. Det er dog tvivlsomt, om modregning f.s.v. angår restskat for året før dødsåret kan anses for udelukket efter de nye regler for begravelsesudlæg for året før dødsåret.
2. Refusionsbeløbet er altså ikke den del af de beregnede B-rater der udgør formueskat. cfr. måske: lektor Orla Petersen, Dødsbøbeskatning 4.6.1.1.2.

Kapitel 4: § 14-opgørelsen

Fristen for indgivelse af § 14-opgørelsen

Ifølge kildeskattelovens § 14, stk. 3, skal boet, når en selvstændigt skattepligtig person afgår ved døden, og når boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, inden 6 måneder efter dødsfaldet indgive en opgørelse til ligningskommissionen over aktiver og passiver ved dødsfaldet. Såfremt den første afgørelse af boets behandlingsmåde træffes senere end 4 måneder efter dødsfaldet, har boet dog en frist på 2 måneder fra denne afgørelses tidspunkt til at indgive § 14-opgørelse¹.

En advokat oplyste i en forespørgsel til ligningsdirektoratet, at boet efter en den 22. maj 1970 afdød person toges under offentlig skiftebehandling den 9. juli 1970. Den 9. november 1970 overgik boet til privat skifte. Advokaten forespurgte, om fristen for indgivelse af § 14-opgørelsen herefter udløb den 9. januar 1971, 2 måneders dagen for den seneste afgørelse af boets behandlingsmåde. Besvarelsen var benægtende (H. 12641)².

Når boet efter en udlandsdanske skiftes her i landet i henhold til henvisning fra justitsministeriet eller fra grønlandsk landsret, og når afdøde ikke var begrænset skattepligtig her til landet, skal boet ikke indlevere en § 14-opgørelse. Iflg. skattedepartementets afgørelse i sag V D210 (DB 648) skal indkomstskattepligt anses for indtrådt fra dødsdagen, formueskattepligt fra dødsårets begyndelse.

I en afgørelse (V 7281-33) har skattedepartementet truffet en i hvert fald tilsyneladende hermed uoverensstemmende afgørelse, hvorefter 15 mdr. fristen i arveafgiftslovens § 26, stk. 1, regnes fra dato'en for justitsministeriets henvisning – og altså ikke fra dødsdagen. Dette kan skyldes at afgørelsen, som det ses, drejede sig om arveafgift.

Skattemæssigt bør det fastholdes, at indkomstskattepligten indtrådte på dødsdagen og for privat skiftede boers vedkommen ophører 15 mdr. senere.

1. Behandles boet af skifteretten, regnes 2 måneders fristen fra det tidspunkt, boet tages under offentlig behandling. Hvis boet behandles af eksekutor, regnes fristen fra eksekutorbevillingens udstedelse. I privat skiftede boer regnes 2 måneders fristen fra det tidspunkt, hvor boet udleveres til privat skifte, jfr. dødsbovejledningen s. 65.
2. jfr. Moritz Hansen, Kildeskat 3. udg., side 329.

Privat skifte

Såfremt et bo, der skiftes privat, ikke indgiver § 14-opgørelsen rettidigt til ligningskommissionen, skal ligningskommissionen underrette skifteretten herom, og skifteretten kan i henhold til kildeskattelovens § 14, stk. 5, fremtvinge indgivelsen ved pålæg af daglige bøder. Skifteretten kan yderligere bestemme, at boet skal tages under offentlig skiftebehandling, og denne beslutning er det skifterettens pligt at tage, hvis opgørelsen ikke er indgivet inden 3 måneder efter fristens udløb.

Hvis boet efter denne bestemmelse tages under offentlig skiftebehandling, påhviler det skifteretten at indgive § 14-opgørelsen.

Når dette er sket, er der intet i vejen for, at boet på ny udleveres til privat skifte, såfremt betingelserne herfor stadig måtte være til stede¹.

Offentligt skifte

Der gælder ikke tilsvarende regler om tvangsmidler over for det offentligt skiftede bo. For disse boers vedkommende vil der jo være en offentlig myndighed, nemlig skifteretten, der har ansvaret for indgivelsen, og det falder uden for kildeskatteloven at etablere tvangsmidler til fremkaldelse af en offentlig myndigheds opfyldelse af sine embedspligter.

Et offentligt skiftet bo kan som bekendt også skiftes af en eksekutor, der i sin administration er undergivet offentligt tilsyn, og skulle den situation opstå, at en ligningskommission ikke kan få en § 14-opgørelse frem fra en eksekutor, må der rettes henvendelse til den tilsynsførende myndighed², som efter omstændighederne kan foranledige eksekutor afsat og boet henvist til behandling ved skifteretten.

Beslutning om boets behandlingsmåde

Når der i et bo er arvinger, der bor eller opholder sig i udlandet, kan det vare meget længe, inden beslutningen om boets overtagelse til privat skifte kan træffes. Af hensyn til den afgiftsbesparelse det betyder for boet, at den først besluttede behandlingsmåde netop er privat skifte, opnår boet sommetider lange udsættelser med indgivelse af begæring om udlevering til privat skifte; denne afgørelse kan efter omstændighederne komme langt mere end 4 måneder efter dødsdagen.

1. jfr. dødsbovejledningen side 65.

2. Normalt skifteretten

I denne forbindelse må man fra boets side være opmærksom på 15 måneders fristen efter dødsfaldet i kildeskattelovens § 20.

Hvis beslutningen om behandlingsmåden i et ekstraordinært tilfælde skulle blive udskudt ud over denne frist, vil boet ikke kunne behandles ved privat skift, uden at der indtræder de særlige skattemæssige konsekvenser, som foreskrives i kildeskattelovens § 20, d.v.s. blandt andet at succession er udelukket, og at alle avancer på skattemæssige aktiver skal beskattes. Hvis boet ønsker at undgå disse konsekvenser, må man altså opgive at få boet udleveret til privat skifte og lade det behandle ved offentligt skifte.

Som foran omtalt vil det i sådanne tilfælde efter omstændighederne være muligt at få en eksekutor beskikket, selv om der ikke foreligger nogen testamentarisk bestemmelse herom.

Ingen udsættelse med § 14-opgørelsen

Der kan ikke dispenseres fra lovens frist for indgivelse af § 14-opgørelsen; men det har, bortset fra det foran nævnte tilfælde med det privat skiftede bo, næppe nogen skattemæssige konsekvenser, at opgørelsen indgives for sent.

Afsluttende ansættelse for mellemprioroden

Det må imidlertid bemærkes, at den fastsatte frist for indgivelse af § 14-opgørelsen også er frist for boets adgang til at begære afsluttende ansættelse for mellemprioroden, jvf. § 14, stk. 7¹.

Heller ikke i denne henseende består der mulighed for dispensation². (DB. 184 og DB. 219). Såfremt boet derfor af en eller anden grund er forhindret i at fremkomme rettidigt med en § 14-opgørelse, må boet alligevel inden for fristen fremsætte begæring om afsluttende ansættelse. Denne begæring skal ifølge § 14, stk. 7, være ledsaget af en selvangivelse for afdødes indkomst i mellemprioroden. Der kan på sædvanligvis gives udsættelse med indsendelsen af denne selvangivelse, f.eks. fordi nødvendige regnskabsmæssige oplysninger ikke kan være tilvejebragt inden fristens udløb, men selvom en sådan udsættelse er givet må boet alligevel inden fristens udløb tilendebringe sine overvejelser af spørgsmålet om afsluttende ansættelse, og såfremt de ender

1. Det må antages, at boet inden for den i § 14 fastsatte frist kan begære afsluttende ansættelse for mellemprioroden, også selvom § 14-opgørelsen er indgivet tidligere. Begæringen skal være ledsaget af en selvangivelse for mellemprioroden.

2. Dødsbovejledningen, side 67.

positivt, meddele ligningskommissionen, at afsluttende ansættelse ønskes foretaget.

Sker dette ikke, er boets mulighed for at fremtvinge ansættelsen for mellemperioden bortfaldet.

Kapitel 5: § 14-opgørelsens indhold

Aktiver og passiver

Den opgørelse, boet skal indgive efter § 14, skal tjene flere formål. Et væsentligt blandt disse er at danne grundlag for den første konstatering af, om boet er skattepligtigt.

Ifølge kildeskattelovens § 16 afhænger dette blandt andet af størrelsen af boets aktivbeholdning og boets nettoformue.

Opgørelsen omfatter de aktiver og passiver ved dødsfaldet, der indgår i dødsboet. Endvidere skal gives oplysning om visse forsikringer.

Aktiverne medregnes til værdierne i handel og vandel ved dødsfaldet. For aktiver, hvorpå der kan foretages skattemæssige af- eller nedskrivninger, skal der også opgøres en skattemæssig værdi, jfr. nedenfor.

Retningslinier for ansættelsen af værdien i handel og vandel findes i skatte departementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (bilag 2).

Iflg. dødsbobekendtgørelsens § 5 skal § 14-opgørelsen udfærdiges på blanketter der er udarbejdet af skatteministeriet og som udleveres til boet af skifteretten. I visse tilfælde kan boet fremkomme med oplysningerne på anden måde, iflg. dødsbobekg. § 5, stk. 2.

Ægtefæller

Fra indkomståret 1983 er ægtefællebeskatningsreglerne ændret, således at hver ægtefælle beskattes af sin indkomst og formue, og de særlige skatteberegningsregler for formueindkomst finder ikke anvendelse for dødsåret. Fordelingen af indkomst og formue mellem ægtefællerne får derfor i disse tilfælde betydning for skattetilsvaret.

Da det er ægtefællernes fællesbo foruden afdødes eventuelle særbo, der tages under skiftebehandling, når den ene af ægtefællerne afgår ved døden,

skal § 14-opgørelsen, som bl.a. er grundlag for skattemyndighedernes afgørelse om boets skattepligt, oplyse størrelsen af det samlede fællesbo – begge bodele.

§ 14-opgørelsen tjener endvidere som udgangspunkt for skattemyndighedens overvejelse om afsluttende ansættelse skal kræves for afdøde. Denne overvejelse kan ikke alene baseres på en oplysning om fællesboets samlede størrelse.

I kildeskattelovens § 15 C er det derfor bestemt, at boet og længstlevende skal afgive en erklæring om, hvorledes længstlevendes og afdødes formueindkomster – både af fælleseje og særeje – fordeles mellem ægtefællerne i dødsåret indtil dødsdagen.

Fordelingen foretages efter princippet i kildeskattelovens § 26, stk. 7¹, hvorefter hver ægtefælle beskattes af sin bodel og sit særeje. Der er dog intet til hinder for, at længstlevende og boet ved udfyldelsen af erklæringen kan fravige denne fordeling, hvis de er enige herom².

Afdødes fælleseje og særeje kan derfor i erklæringen henføres til længstlevende, ligesom der heller intet er til hinder for at længstlevendes fælleseje og særeje henføres til afdøde.

Erklæringen, der kun er bindende, hvis der ikke foretages afsluttende ansættelse for mellemprioriteten, kan ikke tilsidesættes af skattemyndighederne³.

Hvis boet og længstlevende tilkendegiver, at de ikke kan afgøre hvem et formuegode tilhører eller en gæld vedrører, skal de tilkendegive om halvdelen skal medregnes hos afdøde og halvdelen hos længstlevende. Hvis det ikke tilkendegives, hvorledes fordelingen skal ske, fordeles formuegoder og gæld i overensstemmelse med den senest indgivne selvangivelse.

Erklæringen har kun virkning for indkomstbeskatningen i dødsåret i tiden indtil dødsfaldet. Erklæringen er som nævnt kun bindende, hvis der ikke foretages afsluttende ansættelse. Den får derfor kun betydning for længstlevende, da afdødes skat i disse tilfælde er endelig afgjort med de foreløbigt betalte skatter.

Ved afgørelsen af, om der skal forlanges afsluttende ansættelse, må skattemyndighederne sammenholde erklæringen med forskudsregistreringen med henblik på at konstatere, om udgifter kommer til fradrag hos både længstlevende og afdøde. Tilsvarende taler det for at forlange afsluttende ansættelse, hvis det kan konstateres, at en indtægt kommer til beskatning hos begge.

1. Fra indkomståret 1987: kildeskattelovens § 24A.

2. jfr. dødsbovejledningen s. 74.

3. jfr. dødsbovejledningen s. 74.

Kontanter og begravelseshjælp

Opgørelsen skal oplyse kontantbeholdningen på dødsdagen. Både begravelseshjælp fra sygesikringen og anden kontant hjælp til begravelsen fra faglig forening eller forsikring er fordringer, der blev aktuelle på dødsdagen, og beløbene skal derfor med i § 14-opgørelsen. Efterløn efter ugift tjenestemand uden børn må også medtages i § 14-opgørelsen, i lighed med forsikringssummer, der indgår i boet.

Indestående i pengeinstitutter

Bank- og sparekassebøger m.v. skal medtages med det beløb, der indestod på dødsdagen, men derudover skal medtages endnu ikke tilskrevne renter, beregnet til og med dødsdagen. Af hensyn til ligningskommissionens overvejelser med henblik på begæring om afsluttende ansættelse for mellemprioriden, bør opgørelsen for hver enkelt indlånsbog angive sidste rentetilskrivningstermin før dødsfaldet.

Aktier og andelsbeviser

Aktier og andelsbeviser tilhørende afdøde skal angive pålydende og papirets art (aktie i ØK, Andelsbevis i F.A.F.) samt opføres til den nærmest omkring dødsdagen konstaterede kurs, og opgørelsen bør yderligere oplyse datoen for de respektive selskabers sidst afholdte generalforsamling.

Obligationer, statsgældsbeviser m.m.

Offentlige obligationer skal opføres, dels med pålydende, dels med den nærmest ved dødsdagen officielt fastsatte kurs. Hver enkelt obligationsposts art og rentefod oplyses.

Beregnete renter fra sidste forfaldsdag inden dødsfaldet medtages på § 14 opgørelsen.

Pantebreve og andre private fordringer

Private fordringer og pantebreve skal anføres med pålydende, nominel restgæld, rentefod, debtors navn, samt den kursværdi, boet skønner, de kan ansættes til på dødsdagen. Beregnede renter fra sidste forfaldsdag anføres særskilt.

Det har ved senere værdiansættelser i forbindelse med bobehandlingen

betydning, om en eller flere af debitorerne er arvinger i boet, og såfremt dette ikke fremgår direkte af debtors navn, bør det allerede i § 14-opgørelsen anføres, om en sådan arveret skulle bestå.

Et ægtepar overdrog deres ejendom til en datter, der afgjorde vederlaget bl.a. ved at indrømme forældrene en livsvarig boligret i ejendommen.

Moderen døde, og faderen skiftede i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Det måtte antages, at boligretten var en personlig, uoverdragelig ret og ikke et aktiv, der skulle medtages i § 14-opgørelsen eller i den endelige boopgørelse.

Tilgodehavende feriepenge

Blandt udestående fordringer vil for de fleste lønmodtagere skulle medtages et feriepengebeløb, dels feriepenge indtjent i den forløbne del af dødsåret (mellemprioroden), dels feriepenge for året før dødsåret, såfremt afdøde ikke havde holdt ferie, da dødsfaldet indtraf.

Goodwill

Såfremt afdøde efterlader sig en erhvervsvirksomhed, må der tages stilling til, om der er knyttet en goodwill hertil.

Såfremt afdøde har købt en goodwill ved overtagelse af en erhvervsvirksomhed, må den købesum, der i sin tid er erlagt, oplyses, og derudover må det oplyses, hvad denne goodwill måtte være nedskrevet til. Har afdøde selv oparbejdet sin virksomhed, må der i mange tilfælde anses at være oparbejdet en goodwill, og den skal anføres som et aktiv.

Det er naturligvis et skøn, hvad en goodwill er værd, men det er påkrævet, at der i § 14-opgørelsen anføres en værdi; ligningskommissionen skønner derefter over, om den ansatte værdi er passende.

I meddelelser fra skattedepartementet nr. 12 af juni 1970¹ anføres det, at værdien af goodwill for mindre virksomheder som regel ikke kan ansættes lavere end gennemsnittet af de sidste 3 års nettooverskud før dødsfaldet med en reduktion for et anslået normalt arbejdsvederlag til driftsherren.

I skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982 pkt. 30 anføres det, at hvis et bo ejer en erhvervsvirksomhed, der ved salg må antages at indbringe et vederlag for good-will, må det påses, at denne er ansat til et passende beløb i boet. Det må herved tages i betragtning, at ved lov nr.

1. jfr. nu skattedepartementets cirk. 17. nov. 1982 pkt. 30 – bilag 2 side 367.

248 af 9. juni 1982 er beskattningen af fortjeneste og tab ved afståelse af good-will som hovedregel blevet ophævet fra 1. juli 1982¹.

Endvidere er adgangen til at afskrive anskaffelsessummen blevet ophævet.

Særligt ved store virksomheder kan der være grund til at lade værdien fastsætte ved en vurdering efter reglerne i kildeskattelovens § 16².

Er en goodwill alene knyttet til en efterlevende ægtefælles person³, er den ikke et aktiv i boet.

LSR. I. 1971 nr. 4-DB. 5⁴.

Dødsboet efter den den 30. november 1970 afdøde fru A, som for indkomståret 1971 har selvangivet sin indkomst til 26.642 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst til 74.424 kr., samt over, at skatterådet ved den endelige boopgørelse har ansat værdien af goodwill for dyrlægepraksis til 75.000 kr.

Boet, der i medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 33, stk. 3, har krævet, at ægtefælle og andre arvinger ikke indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til udlagte aktiver, har hverken ved indkomstopgørelsen eller ved den endelige boopgørelse medregnet værdi af goodwill vedrørende den af afdødes ægtefælle og en kompagnon drevne dyrlægepraksis.

Klagen til landsskatteretten vedrører alene det forhold, at skatterådet skønmæssigt har ansat værdien af goodwill for dyrlægepraksis til 75.000 kr., hvorved boets skattepligtige indkomst er forhøjet med 75.000 kr. + uafskreven saldo på konto for goodwill pr. 30. november 1970, 5.275 kr., eller med 69.725 kr., og værdien af boets arvebeholdning er forhøjet med 75.000 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at afdødes ægtefælle siden 1964 har drevet dyrlægepraksis i Y sammen med en kollega, og at han ved sin indtræden i interessentskabet, hvori han har en anpart på 50 pct., betalte 105.500 kr. for goodwill. For årene 1970 og 1971 har interessentskabets bruttoindtægt været henholdsvis 358.217 kr. og 387.486 kr. og nettoindtægten henholdsvis 254.706 kr. og 282.121 kr.

Det er endvidere oplyst, at det i interessentskabskontrakten bl.a. er anført, at en interessent ved eventuel udtræden af interessentskabet ikke inden for de første 20 år må drive privat praksis inden for et område af 25 kilometer fra Y.

Boets advokat har principalt gjort gældende, at der ikke ved boets indkomstopgørelse skal medregnes nogen værdi af goodwill, idet han bl.a. har henvist til, at enkemandens anpart i goodwill vedrørende den omhandlede dyrlægepraksis må antages i så væsentlig grad at være knyttet til enkemandens person, at værdi heraf med urette er henført til boets indkomstopgørelse. Subsidiært har han påstået den ansatte værdi af goodwill reduceret væsentligt.

1. I ligningsvejledningen anføres, at værdien af goodwill i almindelighed kan ansættes til halvdelen af gennemsnittet af de sidste tre år skattepligtige indkomster, medmindre der inden for vedkommende branche er kutyme for fastsættelse af værdien på anden måde, jfr. ligningsvejledningen 1984, s. 849 og s. 859. Se også ligningsvejledningen 1986, s. 937.
2. Dette er nok mest praktisk, når dødsdagen vælges som skæringsdag.
3. Goodwill er ikke knyttet til længstlevendes person, såfremt han ville kunne sælge den i levende live.
4. Selvom kendelsen drejer sig om værdiansættelsen i en endelig boopgørelse, belyser den det principielle problem, hvornår en good-will er knyttet til afdødes person.

Efter de foreliggende oplysninger, herunder om den i interessentskabskontrakten indsatte konkurrenceklausul, finder landsskatteretten ikke grundlag for ved boets indkomstopgørelse at bortse fra værdi af goodwill. Da landsskatteretten i øvrigt ikke har fundet grundlag for at tilsidesætte det ved ansættelsen udøvede skøn over værdien heraf, må det have sit forblivende ved den påklagede indkomstansættelse. Som følge heraf må det ligeledes have sit forblivende ved den ved den endelige boopgørelse foretagne værdiansættelse af goodwill til 75.000 kr.

Spørgsmålet om goodwill i en boopgørelse er ligeledes blevet behandlet i:

LSR. I. 1974 nr. 3-Db 11.

Boet efter den afdøde fabrikant A, X, klager over, at X skatteråd ved den endelige boopgørelse har medregnet værdi af goodwill i et interessentskab, hvori afdøde var deltager.

Det er oplyst, at afdøde i en årrække havde drevet en virksomhed, først alene, men fra 1959 i interessentskabsform sammen med en søn, og således, at interessentskabets overskud, efter tidligere at have været genstand for skævdeling, fra 1967 blev delt lige mellem interessenterne, også efter, at afdødes søn fra 1969 forlods havde fået udbetalt et arbejdsvederlag.

Det fremgår af interessentskabskontrakten, at afdødes kapitalkonto i interessentskabet ved dets oprettelse blev tillagt værdi af goodwill med 250.000 kr., hvilken værdi blev nedskrevet flere gange, indtil værdien 1968 blev nedskrevet til 0. Det fremgår endvidere af kontrakten m.v., at der efter denne nedskrivning til 0 ved en interessents udtræden eller død ikke skulle svares nogen goodwill til den udtrædende eller hans bo.

Boet har under henvisning hertil ikke medregnet nogen goodwill værdi i den endelige boopgørelse, medens skatterådet ved ansættelsen har anset interessentskabet for at have en goodwill værdi, og har ansat denne værdi til 250.000 kr., hvoraf boets andel i overensstemmelse med interessentskabets overskudsfordeling er ansat til 50 pct. eller 125.000 kr. Det bemærkes herved, at X-skifteret ved dom i en sag mellem afdødes medinteressent og de fire øvrige privatskiftende arvinger fastslog, at værdierne i den fortsat drevne virksomhed som aktiv i boet også omfatter den ved dødsfaldet oparbejdede goodwill, hvorfor medinteressenten efter sin overtagelse af hele virksomheden skal tilsvare boet en andpart af virksomhedens goodwill. Denne dom blev anket af medinteressenten, men anken blev hævet, og mellem medinteressenten og de fire øvrige arvinger er indgået forlig om, at interessentskabets goodwill blev fastsat til 150.000 kr., hvoraf halvdelen eller 75.000 kr. skulle indgå i boet.

Boets repræsentant har over for landsskatteretten principalt gjort gældende, at der ikke skal indgå nogen goodwill værdi i boet, og har herom henvist til interessentskabskontraktens bestemmelser om opgørelse ved udtræden eller død. Såfremt han ikke kan få medhold heri, har han subsidiært gjort gældende, at den i den endelige boopgørelse medregnede værdi af goodwill på 125.000 kr. bør nedsættes til 75.000 kr., svarende til det mellem arvingerne aftalte beløb.

For så vidt angår den principale påstand må landsskatteretten henholde sig til skifterettens dom, hvorefter der i boets aktiver skal indgå en andpart af virksomhedens goodwill ved dødsfaldet, og den principale påstand kan derfor ikke tages til følge.

For så vidt angår værdien af goodwill er den mellem de privatskiftende arvinger aftalte værdi på 150.000 kr. ikke bindende for skattemyndighederne, jfr. bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, men værdien skal svare til værdien i handel og vandel på skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Da den af skatterådet foretagne værdiansættelse til 250.000 kr. bl.a. er i overensstemmelse med en af statsautoriseret revisor foretagen beregning over interessentskabets goodwill værdi, finder

landsskatteretten ikke efter de foreliggende oplysninger grundlag for at tilsidesætte denne værdiansættelse.

Da det endvidere ikke er omtvistet, at interessentskabets goodwill værdi skal fordeles efter de senest gældende bestemmelser om fordeling af dets overskud, d.v.s. med halvdelen til boet og halvdelen til medinteressenten, vil den i den endelige boopgørelse foretagne værdiansættelse af goodwill til 125.000 kr. være at stadfæste.

Den »skattemæssige« anskaffelsesværdi af en af afdøde oparbejdet goodwill er nul, hvilket får betydning i det skattepligtige bo, når der til sin tid ved boets slutning, skal tages stilling til spørgsmålet om succession eller beskattning i boet i forbindelse med udlæg af dette aktiv.

Om skifterettens kompetence

Spørgsmålet om skifterettens kompetence vil blive behandlet mere udførligt andetsteds¹, men spørgsmålet har i praksis været fremme især i forbindelse med goodwill. Det står fast, at det fuldt og helt er skifteretten, der tager stilling til, hvilke aktiver og passiver, der kan medtages i den endelige boopgørelse.

Med hensyn til § 14-opgørelsen må det imidlertid bemærkes, at den slet ikke forelægges for skifteretten. § 14-opgørelsen må nærmest betragtes som en skatteretlig »oplysningsseddel« til brug for ligningskommissionens afgørelser om boets skattepligt og om afsluttende ansættelse for mellemprioriteten. Ligningskommissionen må derfor være beføjet til at ændre § 14-opgørelsens indhold også for så vidt angår manglende aktiver. Hvis den efterfølgende skifteretlige behandling af den endelige boopgørelse medfører, at det pågældende aktiv ikke godkendes som tilhørende boet, må de tidligere truffne skattemæssige afgørelser ændres.

Værdi af goodwill

Spørgsmålet om værdiansættelse af goodwill har i nogen grad skiftet karakter, efter at adgangen til at afskrive på good-will i fremtiden falder bort, ligesom fortjeneste ved salg af good-will ikke længere beskattes.

Da det fortsat ofte må antages, at good-will, knyttet til afdødes virksomhed, er et reelt, værdifuldt aktiv, må skattemyndigheden være opmærksom på, om værdiansættelsen i § 14-opgørelsen er tilstrækkeligt realistisk, ligesom skifteretten må være opmærksom på, om dette aktiv går med ind i beholdningen i den endelige boopgørelse.

1. Side 215

Driftsmidler og varelager

Såfremt afdøde i sin erhvervsvirksomhed havde driftsmidler eller varelager, skal disse aktiver, heri indbefattet aktiver, der som småaktiver er afskrevet over indkomsten, i opgørelsen opføres til værdien i handel og vandel, det vil sige til en værdi, der svarer til den pris, en fornuftig køber ville betale for de pågældende effekter.

Ved siden af handelsværdien skal i § 14-opgørelsen anføres den skattemæssige værdi efter foretagelse af bundne af- og nedskrivninger for mellemprioriden. Endvidere vedlægges en redegørelse for beregningen af den skattemæssige værdi, se herom s. 38ff.

Interessentskabsandele

Hvis afdøde ved sin død var deltager i et erhvervsdrivende interessentskab, er det ikke tilstrækkeligt, at der i § 14-opgørelsen anføres nettobeløbet af hans ideelle anpart i interessentskabets aktiver og passiver.

I sagen DB. 3 blev en opgørelse i henhold til § 14 i kildeskatteloven ikke anset for fyldestgørende, da den alene indeholdt en angivelse af afdødes fordringsret i et interessentskab. En korrekt opgørelse skal indeholde en angivelse af afdødes andel i de enkelte aktiver opført til skattemæssig værdi og handelsværdi.

Dette krav skyldes, at en interessent anses at eje en ideel anpart i interessentskabets aktiver og at hæfte for en tilsvarende andel af passiverne.

Det er da disse værdier, der skal figurere i § 14-opgørelsen som en del af afdødes aktiver og passiver ansat til handelsværdien.

Såfremt afdøde har benyttet sig af en interessents adgang til med virkning for sin egen indkomst at afskrive på sin andel af interessentskabsaktiverne, er det påkrævet, at der også for disse aktivers vedkommende anføres deres skattemæssige værdi ved udgangen af sidste indkomstår samt deres værdi efter foretagelse af de bundne afskrivninger for mellemprioriden.

Da interessentskabet i mange tilfælde ikke har en goodwill-konto, må der ofte i disse tilfælde anlægges et skøn over, hvad virksomhedens samlede goodwill bør ansættes til, og afdødes anpart heri må medtages i § 14-opgørelsen.

Interessentskabskontrakt

Det er dog nok det almindeligste, hvis interessentskabet hviler på en egentlig interessentskabskontrakt – og ikke som det navnligt i ældre tid var det sæd-

vanlige, at en fader i henhold til mundtlig aftale tog sønnen som medindehaver og om muligt anmeldte dette til handelsregistret – at kontrakten med henblik på dødsfald blandt interessenterne fastslår, f.eks. at en afdød interessents bo alene har krav på udbetaling af afdødes indestående i henhold til kapitalkontoen i virksomhedens bogholderi.

I det omfang en sådan aftale må respekteres af arvingerne, må skattemyndighederne også bøje sig for den, og der skal da i § 14-opgørelsen alene figurere ét aktiv: kapitalkontoen, og der bliver ikke tale om at anslå en eller anden værdi på goodwill; man må i almindelighed lægge den gensidigt bebyrdende aftale, som parterne har indgået¹, til grund.

Landbrugsbeholdninger og besætninger

Ved landbrugsejendomme skal blandt aktiverne medtages salgsbeholdninger og hele besætningen, alt til handelsværdien, uanset at besætningen i skattemæssig henseende skal eller kan optages til en fra handelsprisen afvigende værdi. Landbrugsbesætningers skattemæssige værdi omtales nærmere nedenfor s. 41.

Egne foderbeholdninger m.v. anses for omfattet af ejendommens værdiansættelse, jfr. skattedept.s cirk. 17. nov. 1982, pkt. 23 (bilag 2, side 365).

Indekskontrakter

Såfremt der i boet foreligger indekskontrakter, der løber videre d.v.s. kontrakter tilhørende den efterlevende ægtefælle, skal deres beløb medtages blandt aktiverne til nettoværdi, d.v.s. til det beløb, der ville være disponibelt, såfremt kontrakterne hævdes på dødsfaldstidspunktet efter betaling af afgift². Det samme gælder livsforsikringer, såfremt de skal indgå i boet³.

For så vidt angår afdødes indekskontrakter, der ophører ved dødsfaldet, må man være opmærksom på, at der vil blive tilbageholdt afgift efter pensionsbeskatningslovens § 29, jfr. § 34, stk. 5.

1. Det må i disse tilfælde vel nok være en forudsætning, at aftalen er gensidig bebyrdende, og ikke indeholder bestemmelser, der røber, at kun en eller enkelte af interessenterne kan tænkes at have praktisk fordel af bestemmelsen.
2. Iflg. medd. skd. no 58, juli 1981, s. 260, hører den efterlevende ægtefælles indekskontrakter med til fællesboet (Skd. 5. 7248-218) medmindre kontrakterne hører til efterlevende særeje; se ligeledes skd. 5. 7213-137 (Medd. Skd. no 51, nr. 104).
3. En efterlevende ægtefælles livsforsikringer skal indgå i boet, med mindre de er gjort til særeje; de skal i § 14-opgørelsen optages med tilbagekøbsværdien.

LSR. I. 1972 nr. 5-DB. 12.

Fællesboet efter afdøde fru NN og efterlevende ægtefælle klager over, at skatterådet ved beregningen af afgift i henhold til pensionsbeskatningslovens bestemmelser i anledning af ophævelsen af 6 indeksopsparingskontrakter har beregnet afgift med 35 pct. af indbetalingerne efter den 1. januar 1972.

Den efterlevende ægtefælle har over for landsskatteretten gjort gældende, at afgiftsberegningen er i strid med bestemmelserne i pensionsbeskatningslovens § 30, stk. 2.

Skatterådet har under sagens behandling fastholdt den foretagne afgiftsberegning med henvisning til bestemmelserne i ovennævnte lovs § 29, jfr. § 34, stk. 5.

Da der ved den foretagne ophævelse af de omhandlede indeksopsparingskontrakter er sket en udbetaling til boet af de indbetalte opsparingsbeløb, og da den af den efterlevende ægtefælle anførte lovbestemmelse ikke finder anvendelse i tilfælde af udbetalinger hidrørende fra en indeksopsparingskonto, der ophæves, må landsskatteretten være enig med skatterådet i den foretagne afgiftsberegning, der derfor vil være at stadfæste¹.

Selv pensioneringskonti

Den efterlevende ægtefælles indestående på en selv pensioneringskonto anses for ægtefællens personlige ret; der kræves ikke arveafgift af beløbet, og det skal derfor ikke medtages ved afgørelsen af om boet er skattefrit. Se i denne forbindelse Medd. Skd. no. 59, oktober 1981, s. 348. Skd. 5. 7248-231.

Indestående på en selv pensioneringskonto tilhørende afdøde medtages i § 14-opgørelsen som andre indeståender i pengeinstitutter. Selvpensioneringskontoens særlige skatemæssige status bortfalder ved kontohaverens død, kontoens indestående og eventuelle rentetilskrivninger skal medregnes ved indkomst- og formueopgørelsen efter dødsfaldet.

Forsikringer

Forsikringer, der ikke indgår i boet, fordi der er indsat en begunstiget, skal også oplyses, men de medregnes ikke i den aktivmasse eller den nettoformue, der er bestemmende for, om boet bliver skattepligtigt. Se iøvrigt ovenfor under indekskontrakter.

Faste ejendomme

Blandt boets aktiver indtager eventuelle faste ejendomme naturligvis en særlig stilling.

1. Det drejede sig altså om afdødes indekskontrakter, der ophørte på grund af dødsfaldet.

Faste ejendomme skal anføres med ejendomsværdien ved den seneste officielle vurdering, og derudover skal de opføres til handelsværdien på dødsdagen. Fastsættelsen af denne handelsværdi, der jo i mangel af et effektueret salg kan kræve et vanskeligt skøn, rejser flere problemer, der behandles side 238 ff under gennemgangen af et af de vigtigste spørgsmål, nemlig værdiansættelsen af fast ejendom.

Grundejernes investeringsfond

Af indestående i grundejernes investeringsfond, der efter boligreguleringslovens § 55 b, stk. 1, kan udbetales i tilfælde af ejerens død, svares en afgift på 40 pct., jfr. ligningslovens § 14 C.

Da beløbene kan kræves udbetalt med 60 pct., kan de ikke sættes til lavere værdi i § 14-opgørelsen.

Afskrivningsberettigede bygninger og installationer¹

For afskrivningsberettigede bygninger skal oplyses den værdi, hvormed disse bygninger indgår i handelsværdien, ligesom værdien af eventuelle installationer skal oplyses. Såfremt afskrivning har fundet sted m.h.t. bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger, skal der desuden opgøres en skattemæssig værdi, se herom side 40.

En- og tofamiliehuse, ejerlejligheder samt sommerhuse

Såfremt ejendommen er et énfamilies- eller tofamilieshus, sommerhus eller en ejerlejlighed, som afdøde i henhold til de regler (parcelhusreglen), l. no. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 8 indeholder herom, kunne have solgt uden beskatning af fortjenesten, kan boet påpege dette ved hjælp af et særligt skema, og ejendommen skal da ikke ved afgørelsen af spørgsmålet om boets skattepligt medregnes til boets aktivmasse, som derfor i denne henseende skal reduceres med det beløb, der er anført som handelsværdien. Der sker derimod ingen reduktion i boets nettoformue. Afdødes egenkapital i ejendommen tages altså med, når spørgsmålet om boets skattepligt skal afgøres.

1. Om genvundne afskrivninger på installationer i blandede bygninger se landsskatterets-kendelse 1978-1 DB 26 – Skattepolitisk Oversigt 1978 s. 258.

Privat indbo m.v.

I § 14-opgørelsen skal endelig anføres, hvad afdøde efterlader sig af privat indbo, i videste forstand, men som senere nævnt indgår disse værdier ikke i de beløb for aktiver eller nettoformue, der bestemmer, om boet er skattefrit.

Overskydende skat og restskat

Er der inden dødsfaldet givet meddelelse om overskydende skat, restskat eller særlig indkomstskat for året før dødsåret medtages skattebeløbet i § 14-opgørelsen. Overskydende skat, restskat eller særlig indkomstskat for dødsåret (mellemprioroden) samt den af afdøde betalte formueskat medtages ikke i opgørelsen, jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 6.

Passiver

§ 14-opgørelsen skal også indeholde boets passiver, således som de foreligger på dødsdagen.

For passiverne skal beregnes renter til og med dødsdagen, i hvilken forbindelse de enkelte gældsposter eventuelle terminsdage bør anføres.

Da det, der skal oplyses, er passiverne på dødsdagen, kan der ikke blandt passiverne medtages udgiftsposter, der ifølge sagens natur først kan opstå kortere eller længere tid efter dødsdagen, så som begravelsesudgifter, omkostninger ved boets behandling, etc.

Værdiansættelsen

Størrelsen af aktiver og passiver er i første omgang bestemmende for, om boet bliver skattepligtigt. Værdiansættelsen er derfor af vigtighed.

Det må dog i denne forbindelse bemærkes, at værdiansættelsen i § 14-opgørelsen ikke er bindende ved ansættelsen af værdierne i den endelige boopgørelse, hverken for boet eller for ligningskommissionen, og dette gælder også, selv om dødsdagen vælges som skæringsdag for den endelige boopgørelse (dødsbovejledningen side 56).

Ligningskommissionen kan ændre de værdiansættelser boet har foretaget i § 14-opgørelsen. Meddelelse om værdiændringen eller anmodning om udmeldelse af vurderingsmænd i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3 skal være kommet frem til modtageren senest 3 måneder efter modtagelsen af

§ 14-opgørelsen. Den af ligningskommissionen truffne afgørelse kan ikke påklages^{1,2,3}.

Det kunne forekomme ejendommeligt, at ligningskommissionens ændringer af § 14-opgørelsens værdiansættelser ikke kan påklages, men bortset fra grænsetilfælde, hvor det står på vippen med boets skattepligt, har værdiansættelsen i § 14-opgørelsen på langt sigt mindre betydning, og navnlig er det klart, at den afgiftsmæssigt set betydningsfulde værdiansættelse er den ansættelse, der foretages i den endelige boopgørelse, og de ændringer, skattemyndigheden måtte foretage heri, kan påklages på normal måde.

Såfremt en af ligningskommissionen foretagen ændring af boets værdiansættelser i § 14-opgørelsen medfører, at et efter boets egen opfattelse skattefrit bo bliver skattepligtigt, er der afgørelser for, at spørgsmålet om boets skattepligt, d.v.s. om berettigelsen af værdiændringen, kan behandles under påklage til landsskatteretten af skatteansættelsen af boet eller af andre skattemæssige afgørelser, der forudsætter, at boet er skattepligtigt, f.eks. afgørelsen om succession, passivering m.m.

LSR. I. 1973 nr. 2-DB. 3.

Boet efter afdøde fru NN klager over, at skatterådet for X skattekreds har anset dødsboet for skattepligtigt for indkomståret 1973.

Den påklagede afgørelse skyldes, at skatterådets værdiansættelse af en post aktier i Boligselskabet S.S. bringer boets nettoformue efter værdien i handel ogandel ved dødsfaldet, jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 1, op på en sådan størrelse, at betingelserne for skattefrihed ikke er opfyldt.

Det fremgår af sagen, at den pågældende aktiepost, nominelt 4.270 kr., af skatterådet – med tilsidesættelse af den af boet indgivne § 14-opgørelse – er værdiansat til 75.000 kr. pr. dødsdagen den 8. maj 1973, at en legatar, der pr. 1. august 1973 fik aktieposten udlagt, pr. 1. december 1973 har solgt den i almindelig frihandel for 65.000 kr., samt at skatterådet i anden sammenhæng har ansat værdien i handel ogandel på udlægstidspunktet til 60.000 kr.

Under henvisning til disse forhold har skatterådet under sagens behandling givet udtryk for betænkelighed ved at opretholde en skønsmæssig værdiansættelse til et beløb ud over 72.108 kr.

1. jfr. dødsbovejledningen s. 57.

2. Det har tidligere været antaget, at ligningskommissionens afgørelser kunne påklages i henhold til skattestyrelseslovens §§ 4 og 7 dels til ligningskommissionen og dernæst til skatterådet, hvorimod afgørelserne ikke kunne indbringes for landsskatteretten og domstolene, jfr. 4. udgave, s. 35.

Baggrunden for den ændrede opfattelse er, at kildeskattelovens § 16, stk. 5, ikke indeholder nogen henvisning til § 16, stk. 4, 6. punktum.

3. Hvor ligningskommissionen har bemyndiget skatteadministrationen til at foretage ændringen, kan afgørelsen dog påklages til ligningskommissionen som følge af den almindelige klageadgang ved delegation (510-850-70).

og har følgelig – med tiltrædelse af statens ligningsdirektorat – indstillet, at betingelserne for skattefrihed anses for opfyldt, således at skatteansættelsen ophæves.

Da landsskatteretten på det foreliggende grundlag kan følge denne indstilling, vil den påklagede ansættelse være at ophæve.

LSR. I. 1973 nr. 1-DB 20.

Boet efter fru NN, klager over, at skatterådet for X skattekreds har anset boet for skattepligtigt for indkomståret 1973.

Det fremgår af sagen, at den pågældende er afgået ved døden den 28. juni 1973, og at der blandt boets aktiver forefandt en fast ejendom, hvis værdi på tidspunktet for dødsfaldet af skatterådet er ansat til 150.000 kr. Denne værdiansættelse medfører, at boets nettoformue efter værdien i handel og vandel ved dødsfaldet, jfr. kildeskatteovens § 16, stk. 1, bringes op på en sådan størrelse, at betingelserne for skattefrihed ikke er opfyldt.

Statens ligningsdirektorats II. afdeling har under sagens behandling udtalt, at handelsværdien pr. 28. juni 1973 af den omhandlede ejendom skønnes at have andraget 100.000 kr. En værdiansættelse af ejendommen til dette beløb pr. dødsdagen ville medføre, at boet ikke blev skattepligtigt, og statens ligningsdirektorat har derfor indstillet til landsskatteretten, at boet ikke anses for skattepligtigt, og at den påklagede ansættelse ophæves.

Landsskatteretten kan tiltræde denne indstilling, og den påklagede ansættelse vil følgelig være at ophæve.

I § 14-opgørelsen skal aktiverne som nævnt anføres med handelsværdien på dødsdagen ganske uden hensyn til, med hvilken værdi de pågældende aktiver skulle indgå i afdødes opgørelse af den skattepligtige formue.

Man kan derfor ikke nøjes med de officielle ejendomsværdier.

Landbrugsdriftsmidler, besætning og beholdninger

Alle landbrugsbeholdninger¹, driftsmidler og besætning skal anføres til den værdi, de skønnes at ville have i handel og vandel, og dette gælder husdyrbesætningen m.v. Derimod må det formodes, at jordbeholdninger, derunder korn på roden, ikke skal medtages som selvstændige aktiver; de har jo ingen selvstændig pris i handel og vandel; derimod bør deres tilstedeværelse og tilstand på dødsdagen måske tillægges betydning for selve ejendommens værdi; en kornproducerende ejendom har normalt højere handelsværdi i juni end i januar, en sukkerroejendom større værdi lige før roekampagnens begyndelse i september-oktober end i april måned.

1. Heri dog ikke foderbeholdninger m.v. af egen avl, jfr. bilag 2, pkt. 23.

Skattemæssig værdi

For aktiver, der kan afskrives eller nedskrives skattemæssigt, f.eks. varelager, driftsmidler og afskrivningsberettigede bygninger, skal den skattemæssige værdi ved dødsfaldet efter foretagelse af de såkaldte bundne af- og nedskrivninger anføres i § 14-opgørelsen¹.

I 1982 og 1983 er foretaget en række ændringer i afskrivningsloven, herunder er der indført pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget. Nedenfor gives de nye reglers anvendelse ved fastsættelsen af aktivernes skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen².

Vedrørende de tidligere regler henvises til bogens tidligere udgaver.

Driftsmidler

Efter ændringerne i afskrivningsloven³ skal der i en overgangsperiode opereres med to forskellige saldi. Dette gælder også ved opgørelsen af den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen.

Driftsmidler anskaffet inden 1. januar 1982

Driftsmidler, der er anskaffet inden den 1. januar 1982 indgår i en saldo, der afskrives efter de hidtil gældende regler. Når saldoen når ned på 50.000 kr. eller derunder, indgår den i det følgende år på saldoen for driftsmidler anskaffet efter den 1. januar 1982, jfr. nedenfor. I saldoen fragår salgssummer, herunder salgssummer for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982. Forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret 1983 eller senere, og som vedrører driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982, indgår på saldoen for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982⁴.

Ved opgørelsen af den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen tages udgangspunkt i saldoen ved mellempriodes begyndelse. Heri fragår salgssummen for driftsmidler, der er solgt i mellemprioden. Den herefter fremkomne saldo reduceres med bundne afskrivninger, der foretages med samme procentsats, som blev anvendt ved indkomstopgørelsen for året før dødsåret. Afskrivningsprocenten omregnes dog forholdsmæssigt efter mellempriodes længde i forhold til et helt år.

1. jfr. kildeskattelovens § 14, stk. 4.

2. Der henvises i øvrigt til skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 190-205.

3. jfr. lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven.

4. jfr. lov nr. 201 af 25. maj 1983.

Hvis saldoen for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982 er nedskrevet til 50.000 kr. eller derunder i indkomståret før dødsåret, skal denne for mellemprioroden lægges sammen med saldoen for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982. Hvis der i indkomstopgørelsen for året før dødsåret er anvendt forskellige afskrivningsprocenter for de to saldi, kan boet ved opgørelsen af de bundne afskrivninger frit vælge hvilken af de to afskrivningsprocenter eller en hvilken som helst procent derimellem, der skal anvendes¹.

Driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982

Driftsmidler, der er anskaffet efter 1. januar 1982 indgår i en saldo, der afskrives efter reglerne om pristalsregulerede afskrivninger. I saldoen indgår forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret 1983 eller senere, som vedrører driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982. Salgssummer fragår primært i saldoen for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982.

Den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen opgøres med udgangspunkt i saldoen ved mellempriorodens begyndelse. Heri fragår salgssummen for driftsmidler, der er solgt i mellempriorode, medmindre salgssummen er fragået i saldoen for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982. Den herefter fremkomne saldo reguleres med den procent, hvormed reguleringspristallet for april måned i det kalenderår, mellemprioroden helt eller delvist træder i stedet for, er ændret i forhold til reguleringspristallet for april måned året før.

Afskrivningsgrundlaget fremkommer ved at tillægges $\frac{5}{6}$ af anskaffelsessummen for nyanskaffelser og forbedringer. Der afskrives med samme procent-sats, som blev anvendt ved indkomstopgørelsen for året før dødsåret. Afskrivningsprocenten omregnes dog forholdsmæssigt efter mellempriorodens længde i forhold til et helt år.

Endelig tillægges $\frac{1}{6}$ af anskaffelsessummen for nyanskaffelser og forbedringer i mellemprioroden, hvorved den skattemæssige værdi, der skal fremgå af § 14-opgørelsen fremkommer.

Småaktiver

Anskaffelsessummen for driftsmidler med en levealder på under 3 år eller med en anskaffelsessum på under 3.500 kr.² kan efter afskrivningslovens § 3 fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst i anskaffelsesåret.

Hvis sådanne småaktiver er anskaffet i mellemprioroden, og anskaffelses-

1. jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 205.

2. Beløbsgrænsen, der fra og med indkomståret 1984 indeksreguleres, er for 1984 3.800 kr., for 1985 4.000 kr. for 1986 4.200 kr. og for 1987 4.300 kr.

summen er bogført som driftsudgifter, skal der ikke opgives nogen skattemæssig værdi i § 14-opgørelsen, men de medtages alene til handelsværdien ved dødsfaldet¹.

Andre aktiver

Aktiver, der er anskaffet i mellemprioroden, og som ikke skal afskrives under ét med andre aktiver, der forelå ved udgangen af året før dødsåret, ansættes skattemæssigt til anskaffelssummen. Der kan ikke på disse foretages af- eller nedskrivninger med virkning for § 14-opgørelsen.

Skibe

For skibe og driftsmidler på skibe, der afskrives efter saldometoden, fastsættes den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen efter samme regler som gælder for driftsmidler, jfr. ovenfor.

Afskrivningsberettigede bygninger

Afskrivningsreglerne for bygninger er også ændret ved lov nr. 197 af 18. maj 1982.

Bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, afskrives efter de hidtil gældende regler. Ved fastsættelsen af den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen anvendes samme procent, som er anvendt ved indkomstopgørelsen for året før dødsåret. Afskrivningsprocenten omregnes forholdsmæssigt efter forholdet mellem mellemprioroden og et helt år.

Efter de tidligere gældende afskrivningsregler kunne afskrives med høje begyndelsesafskrivninger i de første 10 år efter anskaffelsen. Hvis afskrivningsprocenten efter disse regler skal nedsættes for dødsåret, kan der ved opgørelsen af den skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen kun afskrives med den lavere afskrivningsprocent, der omregnes forholdsmæssigt efter mellempriorodens længde.

For bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982, pristalsreguleres afskrivningsgrundlaget for mellemprioroden på grundlag af reguleringspristallet i april måned i det kalenderår, som mellemprioroden helt eller delvis træder i stedet for.

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 55.

Efter de nye regler for bygningsafskrivninger nedsættes de tilladte årlige afskrivninger, når summen af de anvendte afskrivningsprocenter overstiger bestemte grænser (60 for bygninger, der afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a; 40 for bygninger, der afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra b; 80 for særlige installationer, der afskrives efter afskrivningslovens § 23, stk. 1). Overskrides disse grænser, når der for mellemprioroden afskrives med en forholdsmæssig del af den for det foregående år anvendte afskrivningsprocent, nedsættes afskrivningsprocenten i § 14-opgørelsen, således at grænsen for de samlede afskrivninger ikke overskrides. Afskrivninger udgør dog altid mindst de i afskrivningsloven fastsatte årlige mindsteafskrivninger på 2, 1 eller 4 pct., der omregnes forholdsmæssigt efter mellempriorodens længde.

Varelager

Den skattemæssige værdi af varelageret kan i § 14-opgørelsen optages enten på grundlag af dagspris, indkøbspris eller fremstillingspris, jfr. varelagerlovens § 1, stk. 1, uanset hvilket princip afdøde anvendte.

Varelagernedskrivningen i § 14-opgørelsen foretages med samme procent-sats, som blev anvendt ved indkomstopgørelsen for året før dødsåret. Der foretages ingen forholdsmæssig omregning efter mellempriorodens længde.

Landbrugets husdyrbesætninger

Ved lov nr. 208 af 13. maj 1981 om den skattemæssige behandling af husdyrbesætningen er der gennemført nye regler for landbrugets besætninger.

For reglerne er der for så vidt angår dødsbop problemerne gjort udførligt rede i skattedepartementets cirkulære af 9. dec. 1982.

Reglerne, der har karakter af regler om nedskrivning omfatter dels de fremtidige nedskrivninger, der foretages efter en regulering der i princippet friholder indkomstopgørelsen for virkningen af konjunkturændringer, dels regler, der alene vedrører overgangsårene, og som skal sikre landbrugeren en skattefri opskrivning fra de hidtidige »normalpriser« til de fremtidige »normalhandelsværdier«. Et omhyggeligt studium såvel af det nævnte cirk. 9. dec. 1982 som cirk. af 2. februar 1982 må tilrådes.

§ 14-opgørelsen skal indeholde oplysning om de dyr, der var i behold på dødsdagen. Udover værdien i handel og vandel skal opgørelsen indeholde en skattemæssig nedskrivning på grundlag af normalhandelsværdierne ved udgangen af det kalenderår, der udløber i mellemprioroden. Har afdøde haft kalenderårsregnskab, er der intet kalenderår der udløber i mellemprioroden.

I så fald anvendes normalhandelsværdierne ved udgangen af det kalenderår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Hvis dødsfaldet sker tidligt på året, kan det forekomme, at normalhandelsværdierne ikke er fastsat, når § 14-opgørelsen skal indsendes. I disse tilfælde bruges normalhandelsværdierne ved udgangen af forrige kalenderår.

I stedet for at anvende normalhandelsværdierne kan handelsværdierne bruges, hvis disse ikke er lavere end de normalhandelsværdier, der ellers skulle anvendes.

Den skattemæssige nedskrivning skal beregnes med samme procentsats, som blev anvendt for året før dødsåret, og der foretages ingen forholdsmæssig omregning efter mellempriodenens længde.

Bundne afskrivninger

For aktiver, der er genstand for skattemæssig afskrivning eller nedskrivning, skal der som anført foretages de såkaldte bundne af- og nedskrivninger.

Det er kun ved udfærdigelsen af § 14-opgørelsen, at der er tale om pligt-mæssige bundne af- og nedskrivninger.

Afskrivninger ved ansættelse for mellemprioden

Boet er således i princippet frit stillet med hensyn til de af- og nedskrivninger, der foretages i en eventuel indkomstopgørelse i mellemprioden; dog har af- og nedskrivninger, der foretages i en sådan indkomstopgørelse med større beløb, end der følger af de bundne af- og nedskrivninger, betydning derved, at de medfører, at et ellers skattefrit bo bliver skattepligtigt. Dette spørgsmål vil blive nærmere behandlet side 128f.

Bundne afskrivninger i § 14-opgørelsen¹

For så vidt angår § 14-opgørelsen skal der med hensyn til aktiver, der har været genstand for af- og nedskrivninger hos afdøde i hans seneste indkomstopgørelse, foretages af- og nedskrivning efter samme princip, som afdøde anvendte i denne indkomstopgørelse².

I de tilfælde, hvor afdøde ikke har nået at indgive selvangivelse for året før dødsfaldet, og hvor denne derfor skal indgives af boet, må dette altså

1. jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 190-205.

2. Skattemyndigheden skal ved gennemgang af § 14-opgørelsen kontrollere, om de bundne afskrivninger er rigtigt beregnede, og fejl i denne henseende skal rettes.

underkaste af- og nedskrivningsspørgsmålet en særlig overvejelse, da den af- og nedskrivning, der vælges for året før dødsfaldet, bliver bestemmende for de bundne af- og nedskrivninger for mellemprioroden, der skal anføres i § 14-opgørelsen.

Samme procenter

Det bundne består deri, at der skal anvendes samme af- og nedskrivningsprocent, som i året før dødsfaldet.

Forholdsmæssige afskrivninger

Afskrivninger skal foretages forholdsmæssigt efter mellempriorodens længde, d.v.s. at der, hvis mellemprioroden er på 7 eller 15 måneder, skal anvendes henholdsvis 7/12 eller 15/12 af et normalt års afskrivningsprocent¹.

Hvis der i § 14-opgørelsen indgår aktiver, der hidtil har været afskrevet med virkning for den længstlevende ægtefælles indkomstopgørelse, fordi de har været anvendt i hans erhverv, skal længstlevende ifølge kildeskattelovens § 15 B afgive erklæring om, hvorvidt han vil anvende de bundne afskrivninger for mellemprioroden. Ønsker han ikke dette, skal han oplyse, hvilken afskrivning han vil foretage. Denne oplysning afgør aktivets skattemæssige værdi i § 14-opgørelsen. Hvis afskrivningen overstiger den bundne afskrivning, bliver boet skattepligtigt, uanset formuens størrelse.

Hvis ægtefællerne havde f.eks. juli-regnskab, og dødsfaldet indtrådte den 1. august 1973, og hvis der i boet var aktiver, der anvendtes i den efterlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, således at adgangen til afskrivning er hans, så må han, hvis han vil forpligte sig til ikke at overskridte de bundne afskrivninger, i regnskabsåret 1. juli 1972-30. juni 1973 og i regnskabsåret 1. juli 1973 til 30. juni 1974 foretage samme procentvise afskrivninger, for det sidste regnskabsår dog kun forholdsmæssigt indtil dødsdagen.

Under skifte af fællesbo i umiddelbar forbindelse med hustruens død afgav enkemanden i § 14-opgørelsen erklæring efter § 15 B om, at han i sin indkomstopgørelse for dødsåret ønskede for et under bygning værende skib at foretage størst mulige forskudsafskrivninger for den periode af indkomståret, hvor

1. Afskrivning for mellemprioroden, såvel for de bundne afskrivningers vedkommende som ved afskrivning i en indkomstopgørelse for mellemprioroden foretages altså med så stor en del af den ønskede afskrivningsprocent, som mellempriorodens længde i forhold til længden af et kalenderår.

han var berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger, d.v.s. fra første januar til hustruens dødsdag.

Der måtte ved beregning af afskrivningen anvendes princippet i kildeskattelovens § 14, hvilket betød, at der for mellemprioroden måtte beregnes forholdsmæssige afskrivninger i forhold til 15 pct. afskrivning for et helt år. (DB 265).

Nedskrivninger ikke forholdsmæssige

Varelagernedskrivninger i § 14-opgørelsen skal derimod altid foretages med et fuldt års nedskrivningsbeløb uanset mellempriorodens længde.

De bundne af- og nedskrivningers betydning

De bundne afskrivninger og nedskrivninger får kun egentlig praktisk betydning, såfremt et skattepligtigt bo ikke får foretaget afsluttende ansættelse for mellemprioroden. Foretages en sådan, er boet frit stillet med hensyn til de af- og nedskrivninger, man vil foretage inden for lovens rammer med hensyn til procenterne, og det er derefter de skattemæssige slutværdier, der er resultat af indkomstopgørelsen for mellemprioroden, der er grundlaget for boets skattemæssige formue- og indkomstopgørelser.

Foretages der derimod ingen afsluttende ansættelse for mellemprioroden, er boets åbningsstatus § 14-opgørelsens skattemæssige værdier, efter at der er foretaget de bundne af- og nedskrivninger.

Kapitel 6: Mellempériodeindtægten

Ifølge kildeskattelovens § 14, stk. 1, er skat af almindelig og særlig indkomst i det indkomstår, hvori en her i landet skattepligtig person¹ afgår ved døden, når hans bo skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, endeligt afgjort med betalingen af de foreløbige indkomstskattebeløb^{2, 3}, som forfaldt før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, der er indtjent før dette tidspunkt. Også eventuel restskat m.v., som er overført til dødsåret efter § 61, stk. 3⁴, er afgjort ved betalingen af de foreløbige skatter, der forfaldt før dødsfaldet⁵. Eventuel skattegodtgørelse som nævnt i § 67A anses for indregnet i de foreløbige skattebeløb, således at der kun kan beregnes skattegodtgørelse vedrørende udbytte, hvis der foretages en afsluttende ansættelse.

1. Bestemmelsen gælder også begrænset skattepligtige, men det er en betingelse, at skifte – evt. alene omfattende afdødes aktiver her i landet – sker her i landet.

Når en begrænset skattepligtig dør, uden at dødsfaldet giver anledning til skifte her i landet, finder reglerne i § 14 derfor ikke anvendelse. Principielt skal der i alle tilfælde indgives selvangivelse og foretages ansættelse for tiden indtil dødsfaldet med efterfølgende sluskatteafregning. Hvis der ikke indgives selvangivelse, vil det dog i de fleste tilfælde kunne anses for forsvarligt at anse beskattningen for tiden indtil dødsfaldet for endeligt afgjort med den foreløbige beskattning. jfr. dødsbovejledningen, s.46.

2. Afgjort er også eventuelt tillægsskat efter pensionsbeskatningslovens § 48, såfremt afsluttende ansættelse for mellempérioden ikke finder sted.

Der skal derimod betales frigørelsesafgift, selvom der ikke foretages afsluttende ansættelse.

Afdøde er ikke formueskattepligtig for mellempérioden. Foreløbig betalt formueskat udbetales derfor til boet, jfr. nærmere s. 330.

3. Ved lov nr. 259 af 22. maj 1986 er foretaget visse konsekvensændringer i kildeskattelovens § 14, stk. 1 og 2, som har til formål at tilpasse reglerne til skattereformen. Herefter vil de skatter, som normalt er endeligt afgjort med de foreløbigt betalte skatter, omfatte skat af almindelig indkomst, hvad enten der er tale om personlig indkomst, kapitalindkomst eller virksomhedsindkomst, skat af særlig indkomst, tillægsskat efter pensionsbeskatningsloven, restskat efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, samt skattegodtgørelse efter kildeskattelovens § 67A.

4. Den restskat, der er overført til dødsåret i henhold til § 61, stk. 3, er restskat for året før året før dødsåret. Restskat for året før dødsåret må behandles efter reglerne i § 62 B jfr. Vedel: Afdødes restskatter, i Revision og Regnskabsvæsen nr. 4 i 1976 side 160-161 (artiklen indledes i stk. 1 med en trykfejl, 1975 skal være 1976).

5. I henhold til begæring af 27. december 1972, modtaget af skattevæsenet den 2. januar 1973, nedsattes forskudsregistreringen for en skatteyder den 25. januar 1973. Skatteyderen afgik ved døden den 19. februar 1973. Afsluttende ansættelse for mellempérioden blev ikke begæret. Det spørgsmål forelagdes skdp., om det var med rette, at der som foreløbig B-skat for afdøde i indkomståret 1973 var blevet afkrævet boet én rate i henhold til den oprindelige og én rate i henhold til den nedsatte forskudsregistrering. Skattedepartementet tiltrådte en indstilling fra kildeskattedirektoratet om, at der kun ville være at afkræve boet 2/10 af det nedsatte årsbeløb. (Skd. 5 D-12).

Når denne bestemmelse sammenholdes med kildeskattelovens § 11, der fastslår, at en her i landet skattepligtig persons skattepligt ophører ved hans død, har vi fået angivet den tidsmæssige grænse for det tidsrum, der kaldes mellempериoden; det er altså tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsdagen.

Definitionen dækker dog ikke i alle tilfælde, hvis afdødes regnskabsår var et andet end kalenderåret, men dette spørgsmål, som er et af dødsbøbeskatningens interessanteste spørgsmål, får sin særlige behandling side 69ff.

I dette kapitel skal alene omtales forskellige former for indtægter og udgifter og deres eventuelle placering inden for mellempериoden. Den *skattereform* som gennemføres fra og med indkomståret 1987 medfører ingen principielle ændringer heri, men skattereformens hovedtræk om opgørelse af en personlig indkomst og en kapitalindkomst udover opgørelsen af den skattepligtige indkomst og muligheden for at anvende virksomhedsskatteordningen finder også anvendelse for mellempериoden. De mere enkeltstående ændringer, som er gennemført som led i skattereformen, omtales nedenfor i tilknytning til de forskellige former for indtægter og udgifter.

Lønindtægt

Var afdøde lønmodtager, henføres til mellempериoden alle de beløb, der har karakter af arbejdsvederlag, hvortil han havde erhvervet endelig ret i mellempериoden, eventuelt i og med dødsfaldet.

For den løbende arbejds løn må det antages, at den lønmodtager, der får sin løn udbetalt bagud, hvis ikke aftale eller sædvane fører til andet resultat, kun har krav på løn til dødsdagen.

Såfremt arbejdsgiveren, hvilket formentlig ikke er usædvanligt, udbetaler løn for hele den lønningsperiode, hvori dødsfaldet indtræder, må hele dette beløb indgå i mellempериodeindtægten¹.

Såfremt lønmodtageren har krav på at få sin løn udbetalt forud, må til mellempериoden henføres sådanne lønbeløb, der er forfaldne før dødsdagen. Landsskatteretten har bl.a. taget stilling til dette spørgsmål i LSR 1982-5-DB. 12.

8. juni 1982.

Boet efter A klagede over den af skatterådet foretagne ansættelse af boets skattepligtige indkomst for perioden fra 1. januar til 3. oktober 1976 (mellempериoden). Denne ansættelse skyldtes bl.a., at skatterådet til boets indkomst havde henregnet yderligere beløb i udbetalte pensioner og renter

1. Med hensyn til omregning til helårsindkomst se side 80, note 1.

af obligationer. Endvidere var det af boet foretagne fradrag for indbetaling på indekstrakter ikke godkendt.

Differencen mellem det af boet ved indkomstopgørelsen medregnede pensionsbeløb, 83.890 kr., og det af skatterådet ved ansættelsen medregnede beløb, 92.515 kr., skyldtes, at boet for oktober måneds vedkommende alene havde medregnet indtægten for 3 dage, medens skatterådet havde medregnet indtægten for hele oktober. Det var oplyst, at de omhandlede pensionsbeløb forfaldt pr. 1. oktober 1976.

Efter det oplyste fandt landsskatteretten, at klageren måtte anses for at have erhvervet en endelig ret inden dødsfaldet til den ham for oktober måned udbetalte pension, og ansættelsen blev følgelig stadfæstet for så vidt angik dette punkt.

Ved indkomstopgørelsen havde boet medregnet tilskrevne renter, der androg 6.144 kr., medens skatterådet også havde medregnet beregnede renter indtil dødsdagen, hvorved der var opstået en difference på 1.026 kr., hvormed boets indkomst var forhøjet. Boets repræsentant nedlagde påstand på, at den af boet anvendte fremgangsmåde blev godkendt, og henviste til det daværende statens ligningsdirektorats cirkulære nr. 321 af 7. marts 1972.

Landsskatteretten fandt, at det var med rette, at der ved ansættelsen var medtaget såvel de i mellempérioden forfaldne renter som de for denne periode beregnede renter, og også på dette punkt blev ansættelsen stadfæstet.

Inden dødsfaldet var der betalt indskud på indekstrakter med 2.625 kr., og dette beløb var fradraget ved indkomstopgørelsen. Ved ansættelsen havde skatterådet ikke godkendt dette fradrag, idet beløbet ikke var anset for at være forfaldent og betalt på tidspunktet for dødsfaldet.

Landsskatteretten fandt imidlertid, at det omhandlede beløb måtte anses for at være forfaldent på betalings tidspunktet, og ansættelsen blev herefter på dette punkt nedsat med 2.625 kr.

Det er vel ikke ganske sikkert, at boet kan beholde et lønbeløb, der af hensyn til lønoverførsel er stillet til afdødes rådighed før forfaldsdagen. Også dette problem må principielt løses ved aftale eller f.eks. lønningsvedtægter, men uden et eller andet kontraktmæssigt holdepunkt for andet, må det nok antages, at det er en forudsætning for, at den forudlønnede lønmodtagers bo kan beholde lønnen for en bestemt lønningsperiode, at afdøde oplevede periodens første dag.

Overenskomstforhandlinger

Såfremt afdøde var deltager i eller blev lønnet efter overenskomst, om hvis ændring forhandlinger var i gang ved dødsfaldet, og hvis der efter dette tidspunkt vedtages ændringer, der medfører lønregulering med tilbagevirkende kraft, må efterbetalingsbeløbet i overensstemmelse med sædvanlige regler tages skattemæssigt til indtægt, når der opstår ret til beløbets betaling, og dette medfører i det givne tilfælde, at skattepligten henføres til boet.

Lønefterbetalinger

Såfremt en lønefterbetaling fremkommer, fordi arbejdsgiveren fejlagtigt har udbetalt for lidt, må det ofte konstateres, at afdøde hele tiden har haft et retskrav på beløbet. Det må derfor formentlig tages til beskatning i mellem-

perioden; evt. må det tilbageføres til beskatning i de indkomstår, det vedrører. Hvis det korrekte forhold havde været kendt ved dødsfaldet, skulle tilgodehavendet have været medtaget i § 14-opgørelsen.

Med hensyn til efterbetaling af fejlagtigt beregnet pension er spørgsmålet blevet behandlet af landsskatteretten i

LSR. I. 1974 nr. 6 - DB. 8.

Dødsboet efter den den 20. maj 1974 afdøde NN, som for skattepligtsperioden fra den 1. januar til 20. maj har selvangivet afdødes indkomst til 21.709 kr. og for skattepligtsperioden fra 20. maj til 31. december 1974 har selvangivet boets indkomst til 20.258 kr., klager over, at skatterådet har ansat den skattepligtige indkomst for de nævnte perioder til henholdsvis 32.336 kr. og 9.631 kr.

De påklagede ansættelser skyldes, at et den 1. august 1974 efterbetalt pensionsbeløb vedrørende perioden 1. oktober 1971 til 20. maj 1974 på 10.627 kr. af skatterådet er henført til skattepligtsperioden 1. januar til 20. maj 1974 (mellempериode), medens det af boet var medtaget i indkomstopgørelsen for skattepligtsperioden 20. maj til 31. december 1974 (1. boperiode).

Boet har påstået de foretagne ansættelser ændret til de selvangivne beløb med henvisning til, at der er tale om en efterbetaling af pension, der må kunne ligestilles med løn, og at grundlaget for efterreguleringen først er konstateret og reguleret efter dødsfaldet, hvorfor beløbet må skulle beskattes i 1. boperiode.

Skatterådet har gjort gældende, at efterbetalingen stammer fra en af amtsrådet foretaget fejlregning af pensionen fra tidspunktet for hustruens død, idet man fortsat fejlagtigt havde beregnet samordningsfradrag for ægtefæller, uagtet det skulle have været beregnet for en enlig.

Landsskatteretten finder, at afdøde løbende må have erhvervet ret til det nu efterbetalte pensionsbeløb fordelt over den periode, efterbetalingen vedrører, hvorfor denne i det hele er erhvervet før dødsfaldet.

Ansættelsen for 1. boperiode vil herefter være at stadfæste, medens ansættelsen for mellempериode vil være at nedsætte med differencen mellem den del af efterbetalingen der vedrører denne periode 1.934 kr. og det af skatterådet tillagte beløb 10.627 kr. eller med 8.693 kr. til 23.643 kr.¹.

Feriepenge

Med hensyn til feriepenge, der udbetales eventuelt til et andet tidspunkt, end hvad der ville have været tilfældet, hvis dødsfaldet ikke var indtrådt, betragtes disse penge som tillæg til afdødes arbejdsvederlag; de henføres altid til mellempериode. Ved deres udbetaling skal arbejdsgiveren indeholde A-skat i henhold til afdødes skattekort, altså med afdødes trækprocent, og ikke, som det navnlig tidligere ofte skete, med en efterlevende ægtefælles trækprocent^{2,3}.

1. Udlodninger fra en arbejdsgivers likvidation til arbejdstagerens bo skal henføres til beskatning i det indkomstår, hvori afdøde indtjente beløbet (DB 533).
2. Moritz Hansen, Kildeskat 3. udg., side 329.
3. Såfremt den efterlevende har overtaget boet til hendsiden i uskiftet bo, må det derimod være korrekt at indeholde A-skat i henhold til efterlevendes skattekort.

En advokat spurgte for arvingerne i et bo, om der skal indeholdes kildeskat i et feriepengebeløb, der tilkom afdøde. Den pågældende var afgået ved døden i maj 1970, og feriepengebeløbet var indtjent af afdøde i 1970 og udbetalt til boet efter fradrag af kildeskat. Advokaten spurgte tillige, om hvorvidt boet kan gøre krav på refusion af nogen del af den tilbageholdte kildeskat.

Efter at sagen havde været forelagt statens ligningsdirektorat og ligningsrådet, meddelte man, at det efter skattedepartementets formening er korrekt, at der er indeholdt kildeskat i henhold til afdødes skattekort. Om boet kan kræve nogen refusion af den indeholdte kildeskat afhænger af, om der foretages en afsluttende skatteansættelse og skatteregulering for mellempérioden i overensstemmelse med kildeskattelovens § 14, stk. 2.

Lønmodtagerfradrag

Ved indkomstopgørelsen for mellempérioden kan foretages fast lønmodtagerfradrag efter kildeskattelovens § 24. Fradraget er på 5 pct. af lønindtægten, dog højst 267 kr. for hver påbegyndt kalendermåned inden dødsfaldet. Hvis de faktiske udgifter overstiger det faste fradrag, gives der fradrag for dette større beløb, jfr. kildeskattelovens § 25.

Som led i *skattereformen* er fradragsretten for lønmodtagerudgifter begrænset fra og med indkomståret 1987. Det faste lønmodtagerfradrag er ophævet, og faktiske udgifter kan kun fratrækkes i det omfang de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger 3.000 kr.¹.

Begrænsningen omfatter dog ikke lønmodtagerens fradrag for befordringsudgifter (ligningslovens §§ 9 B-D), fagforeningskontingenter (ligningslovens § 13)² og udgifter til arbejdsløshedsforsikring (pensionsbeskatningslovens § 49, stk. 1)³.

I stedet for det faste lønmodtagerfradrag kan der fra indkomståret 1987 fradrages 3 pct. af den personlige indkomst, dog højst 3.200 kr. Omfatter indkomstansættelsen en kortere periode end 1 år, er fradraget højst $\frac{1}{12}$ af 3.200 kr. – d.v.s. 267 kr. – for hver påbegyndt måned⁴. Dette fradrag kan foretages ved siden af evt. fradrag for lønmodtagerudgifter efter ovenstående regler.

1. Dette grundbeløb på 3.000 kr. reguleres efter § 20 i lov nr. 151 af 19. marts 1986 (personskatteloven).

2. Som indsat ved lov nr. 149 af 19. marts 1986.

3. jfr. ligningslovens § 9, stk. 1 og 2, som affattet ved lov nr. 194 af 9. april 1986.

4. jfr. ligningslovens § 8 F som indsat ved lov nr. 150 af 19. marts 1986. Beløbet på 3.200 kr. reguleres efter § 20 i lov nr. 151 af 19. marts 1986 (personskatteloven).

Kapitalpension

Ved opgørelsen af en lønmodtagers skattepligtige indkomst bortses fra beløb, som arbejdsgiveren efter bestemmelserne i pensionsbeskatningsloven indbetaler til kapitalforsikring i pensionsøjemed og opsparing i pensionsøjemed. Efter pensionsbeskatningslovens § 16 kan der bl.a. kun bortses fra indbetalingerne, i det omfang disse ikke overstiger 15 (hvis lønmodtageren er under 45 år) eller 20 (hvis han er over 45 år) pct. af lønmodtagerens samlede lønindtægt. I dødsåret, hvor den samlede lønindtægt er begrænset til indtægter i mellempериоден, kan disse grænser få praktisk betydning, hvis arbejdsgiveren betaler hele årets bidrag ved dettes begyndelse, da der kun kan bortses fra den del, der ligger inden for 15/20 pct. af lønindtægten i mellempериоден.

I forbindelse med *skattereformen* er bestemmelserne om kapitalpensionsordninger ændret fra og med indkomståret 1987¹. Beløbsgrænserne er ændret, således at der til kapitalforsikring i pensionsøjemed og opsparing i pensionsøjemed for et indkomstår i alt højst kan anvendes 25.000 kr.² for hver person. Herefter vil en overskridelse af beløbsgrænserne som følge af dødsfald normalt ikke længere kunne forekomme. Endvidere er det ikke længere en betingelse, at kapitalpensionsordningen oprettes efter aftale mellem en arbejdstager og dennes arbejdsgiver. Også andre end lønmodtagere har herefter mulighed for at oprette disse ordninger.

Efterløn til boet

Der kan i visse tilfælde opstå krav på betaling af efterløn. Disse krav kan iflg. sagens natur aldrig henregnes til mellempериоденindkomsten.

For statens tjenestemænd gælder den regel, at en ugift tjenestemand uden forsørgerpligter har krav på, at der, når han dør, medens han er i tjenesten, udbetales efterløn til hans bo (3 måneders løn).

I sag DB 12 udtalte ligningsdirektoratet, at den efterindtægt, der i medfør af bestemmelsen i § 20 i lov om tjenestemandspension tilkom boet efter en tjenestemand, hvis bo skiftedes efter de før 1. januar 1970 gældende regler, efter direktoratets formening var skattepligtig indkomst for de privat skiftende arvinger i forhold til deres andele i boet, og at indkomsten måtte anses indtjent på dødsfaldstidspunktet.

Efterlønnen anses for at forfalde ved dødsfaldet, selv om staten forbeholder sig at udbetale beløbet over 3 måneder.

Beløbet tilkommer boet, og det skal derfor udbetales uden træk af A-skat.

1. jfr. lov nr. 148 af 19. marts 1986.

2. Beløbet reguleres efter § 20 i lov nr. 151 af 19. marts 1986 (personskatteloven).

Beløbet beskattes altså ikke, hvis boet er skattefrit.

I et skattepligtigt bo beskattes det, da det som nævnt i sin helhed forfalder på dødsdagen, i boets første indkomstår, selvom dette er ganske kort, således navnlig når dødsdagen vælges som skæringsdag i den endelige boopgørelse.

Efterløn til efterladte¹

Såfremt tjenestemanden efterlader sig ægtefælle eller livsarvinger, der er berettiget til at oppebære efterløn, går beløbet helt uden om boet, og ved udbetalingen skal A-skat indeholdes i henhold til modtagerens – og ikke afdødes – skattekort.

Det har i praksis vist sig, at der i en række ansættelsesforhold gælder regler, svarende til statens, og udbetalingerne vil blive behandlet efter de samme principper som ved tjenstemandens efterløn^{2,3}.

I sag skd. 5. 7213-125 tilsluttede skattedepartementet sig en udtalelse fra statsskattedirektoratet, hvorefter beløb, der uden om et dødsbo udbetales en efterlevende ægtefælle efter en medarbejder, må behandles på samme måde som den efterløn, der tilkommer en ægtefælle i henhold til funktionærlovens § 8, og at beløbet derfor er indkomstskattepligtigt for modtageren.

Honorarindtægter

Såfremt afdøde oppebar honorarindtægter f.eks. som vurderingsmand, teknisk sagkyndig etc. må honorarbeløbet, der udbetales efter dødsfaldet, henføres til mellemprioden.

Et eksempel herpå er afgørelsen ved landsskatterettens kendelse i LSR. I. 1970 nr. 4-DB. 6.

1. Når en gift folkepensionist afgår ved døden, udbetales pensionen i tre måneder efter dødsfaldet. Beløbet må antages at være indkomst for efterlevende, og det tilfalder denne uden om boet.

2. jfr. LSR. 1972 nr. 166.

3. En skatteforvaltning oplyste, at man analogt med § 20, stk. 1 og 3 i lov om tjenstemands pension havde anset efterløn for at være A-indkomst for modtagerne, når den tilfaldt børn, der opfyldte aldersbetingelserne for at kunne oppebære børnepension, medens man i alle andre tilfælde havde anset efterlønnen for at være bo-indtægt.

Statsskattedirektoratet udtalte, at for så vidt angår efterløn i private ansættelsesforhold, beror det på ansættelsesvilkårene – ifølge aftale eller overenskomst – om efterløn kan udbetales til børn, der ikke opfylder de nævnte aldersbetingelser. I mangel af aftale må arbejdsgiverens afgørelse herom lægges til grund.

Udbetalt efterløn er under alle forhold indkomstskattepligtig for modtageren – boet eller efterladte ægtefælle/livsarvinger; i sidste tilfælde må udbetalingen anses for A-indkomst. (360-403-199).

Dødsboet efter den den 5. maj 1970 afdøde tømrermester A klager over den af skatterådet for X skattekreds i medfør af kildeskattelovens § 14, stk. 2, for afdøde foretagne afsluttende indkomstansættelse for tiden fra den 1. januar til den 5. maj 1970 (*mellempериоден*) til 76.811 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Selvangiven indkomst	54.571 kr.
ikke medregnede vurderingshonorarer, reduceret med udgift til assistance	22.240 kr.
ansat indkomst	<u>76.811 kr.</u>

Det fremgår af sagens oplysninger, at afdøde bl.a. var vurderingsmand for en sparekasse, og at boet efter den 5. maj 1970 fra sparekassen har modtaget vurderingshonorarer på i alt 24.480 kr., hvoraf der er afholdt en udgift på 2.240 kr. til assistance vedrørende samme, således at boet netto har modtaget 22.240 kr. vedrørende vurderingshonorarer. Det er endvidere oplyst, at nævnte indtægt alene vedrører honorarer for vurderingsforretninger, der er tildelt afdøde, samt at sparekassen efter dødsfaldet har ladet en anden vurderingsmand fuldføre de af afdøde endnu ikke afsluttede vurderingsforretninger.

Boet har over for landsskatteretten nedlagt påstand om, at de omhandlede indtægtsbeløb på 22.240 kr. ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen for mellempериоден, men ved den for dødsboet for indkomståret 1970 på grundlag af boets indkomst i tiden fra den 6. maj til den 31. december 1970 foretagne indkomstansættelse.

Da det i sagen omhandlede beløb må anses for indtjent ved afdødes egen arbejdsindsats, finder landsskatteretten, at indtægten ikke kan betragtes som en skattepligtig indkomst for boet, og at det derfor er med rette, at skatterådet ved ansættelsen har betragtet beløbet som en for mellempериоден skattepligtig indkomst. Den påklagede ansættelse vil følgelig være at stadfæste.

Forfatterhonorarer

Honorarer for dagbladsartikler må henføres til mellempериоденindtægten. Løbende vederlag i henhold til en forlagskontrakt, må beskattes i boperioden, hvis den kontraktmæssige forfaldsdag indtræder efter dødsfaldet.

Hvis det løbende vederlag afregnes f.eks. pr. 1. juli for det foregående kalenderår, må vederlaget formentlig anses for »indtjent« ved udbetalingsårets begyndelse; det bør derfor medregnes til mellempериоден selvom dødsfaldet er indtruffet før den 1. juli.

Biblioteksafgift

Retten til biblioteksafgift erhverves af forfatteren, hans enke og/eller børn under 21 år den 1. januar i udbetalingsåret. Afgiften må derfor anses for en del af mellempериоденindtægten.

Folkepension

Til mellempериоден medregnes den folkepension, som afdøde havde erhvervet ret til inden dødsfaldet.

Hvis dødsfaldet f.eks. indtræffer den 10. april, d.v.s., efter at folkepensionen for april måned er udbetalt, omfatter mellempериodeindtægten hele april måneds pension¹.

Ved omregning til helårs indkomst skal man herefter regne med at afdøde har fået pension for 4 måneder, der skal altså ganges med 3.

Posthumt tilkendt invaliderente

Såfremt der efter dødsfaldet træffes afgørelse, hvorved der tilkendes afdøde invaliderente med tilbagevirkende kraft fra en dato før dødsfaldet til dødsdagen, skal det tilkendte beløb tages til indtægt på det tidspunkt, da tilkendelsen finder sted, d.v.s., ved skifte, i boet og ved uskiftet bo, hos efterlevende.

Om det tilfælde at en skiftebehandling er afsluttet, inden afgørelsen træffes se nedenfor s. 318.

Hvis der kan opnås en skattebesparelse, ved at invaliderentebeløbet tilbageføres til beskatning over de perioder, beløbet vedrører, vil et andragende herom i reglen blive imødekommet.

Forsikringer o.l.

Livrente

Hvis et livrentebeløb udbetales sidste gang ved udløbet af det kvartal, hvori dødsfaldet indtræder, skal beløbet medregnes til mellemperiodeindtægten; afdøde erhvervede ret til det den første dag i kvartalet. Der skal følgelig trækkes A-skat med afdødes trækprocent. Hvis der som følge af dødsfaldet forfalder en bonus på livrenten, må den indgå i boet.

Forsikringsbegivenhed ved dødsfaldet

En læge blev dræbt ved en bilulykke, der medførte totalskade af bilen. Beskatning i anledning af forsikringssummens udbetaling måtte henføres til mellemperiodeindtægten, da den skadegørende handling måtte antages foretaget inden dødsfaldet.

Fradrag for indskud på forsikringer.

Hvis et éngangsindskud efter pensionsbeskatningslovens § 18 skal fradrages endnu over f.eks. 3 år med 25.000 kr. årligt, kan der fradrages 25.000 kr. i mellemperiodeindtægten. Den efterlevende hidtil samlevende ægtefælle kan fradrage 25.000 i dødsåret, (det første år, hvor længstlevende alene ansættes

1. jfr. LSR 1982-5-DB 12, s. 46f.

til skat), og 25.000 kr. i det følgende indkomstår. Længstlevendes egne fradrag berøres ikke heraf.

Overstiger en ægtefælles præmier eller bidrag til forsikringer m.v. med begrænset fradragsret efter pensionsbeskatningslovens § 50, stk. 2, 2.000 kr., kan det overskydende beløb ikke overføres til fradrag hos den anden ægtefælle, når boet efter afdøde skiftes¹.

Som led i *skattereformen* er det begrænsede forsikringsfradrag ophævet fra indkomståret 1987.

Om fradrag for indbetalinger til indekstrakter, se s. 85 ff.

Renter

Opgørelsen af renteindtægterne i mellemprioden har fra begyndelsen i 1970 rejst problemer².

Mange opfattede vel egentlig kildeskatteloven alene som en reform med hensyn til skattebetalingen, og selv om der faktisk i 1970 var flere bobehandlere, der opgjorde mellempriodens renteindtægt, således som ligningsmyndighederne nu anser det for rigtigt, så var det i 1970 og 1971 i almindelighed opfattelsen, at renteindtægter (og udgifter) for en skatteydere sidste skattepligtsperiode skulle beskattes efter det princip, forfaldsprincippet, hvorefter afdødes renteindkomst i alle foregående år havde været beskattet.

Dette betød, at man til beskattningen i mellemprioden medtog de rentebeløb, der forfaldt i mellemprioden og kun disse.

I 1970 og 1971 kunne det imidlertid konstateres, at denne praksis i hvert fald medførte højst ejendommelige og ofte ganske urimelige resultater, når den således beregnede indkomst omregnedes i henhold til kildeskattelovens § 35, stk. 3.

Obligationsrenter

Det måtte dengang erkendes, at forfaldsprincippet med hensyn til renteindtægter, der medfører, at de renter, en obligationsejer tjener i tiden fra 1. juli til 31. december, først medtages til beskattning i det følgende år, på hvis 2. januar kuponen forfalder, har til forudsætning, at indkomstperioden er en 12 måneders periode.

Den skattehenstand, der derved indrømmes obligationsejeren i erhvervel-

1. Ved beskattning efter kildeskattelovens § 13 (uskiftet bo m.v.) kan et evt. overskydende beløb hos den ene ægtefælle overføres til fradrag i den anden ansættelse, for såvidt det der kan rummes inden for 2.000 kr.-grænsen. (360-403-513 og dødsbovejledningen s. 82).

2. Moritz Hansen, Kildeskat 3. udg., side 334-337.

sesåret, ændrer intet i, at der i øvrigt hvert år kommer et fuldt års renter til beskatning.

Den dag, obligationsejeren afhænder sin obligation, må han i hvert fald opgøre sin samlede renteindtægt og medtage salgsårets samlede afkast til beskatning, selv om han, hvis salget sker efter 1. juli, derved må lade sig beskatte af mere end et fuldt års renter.

Der var nok dengang ganske enkelte tilfælde, hvor en obligationsejer periodiserede renterne ved indkomstopgørelsen og havde gjort dette i mange år, uden at skattemyndighederne havde rejst indsigelse herimod; men dette var absolut undtagelser fra hovedreglen, hvorefter levende skatteydere gør renter op efter forfaldsprincippet¹.

Efter at et skattedirektorat havde forelagt spørgsmålet for skattedepartementet, udsendte ligningsdirektoratet den 7. marts 1972 følgende cirkulære²:

»I skrivelse aftrykt i Meddelelser fra skattedepartementet nr. 17, side 110, udtaltes på en forespørgsel om, efter hvilke retningslinier renteindtægter vil være at beskatte ved dødsfald, at renteindtægter efter departementets formening skal medregnes med indkomstopgørelsen for de respektive perioder i forbindelse med beskatningen ved dødsfald efter de i praksis hidtil fulgte regler, således at de i almindelighed medregnes i den periode, hvori de forfalder.

Til uddybning af denne udtalelse har skattedepartementet i en skrivelse af 16. februar 1972 over for et skatteråd bl.a. udtalt:

».....

I overensstemmelse med den tidligere besvarelse er det således departementets opfattelse, at renteindtægter og renteudgifter vil være at medtage i indkomstopgørelserne for de respektive perioder efter de hidtil gældende regler og den på grundlag heraf fulgte praksis, idet kildeskatteloven ikke har ændret reglerne på dette område. Hvor der efter hidtidig praksis har været foretaget periodeafgrænsning af indtægter og udgifter, som skal medtages, vil dette derfor efter departementets formening fortsat kunne ske. Dette gælder f.eks. – som anført i skatterådets skrivelse – for så vidt angår arvingerne i et offentligt skiftet bo, idet arvingerne alene anses for pligtige at medregne indtægter fra tidspunktet for boets afslutning. I det omfang det findes stemmende med den i øvrigt fulgte praksis for, i hvilken periode indtægter og udgifter skal medregnes, har departementet intet at indvende imod, at der i mellemprioden medregnes indtægter og udgifter påløbet

1. Også i dag er hovedreglen, at skatteydere i levende live skal anvende forfaldsprincippet for renter, men mulighederne for at periodisere renterne efter indtjeningsperioden er langt større end tidligere. Efter ligningslovens § 5, stk. 5, kan ligningsrådet således give tilladelse hertil. Bogførings- og regnskabspligtige kan ifølge SD-cirkulære 1981-23 under visse forudsætninger vælge at periodisere renter.

Periodisering af renteindtægter og -udgifter er gjort obligatorisk for visse selskaber m.v. og for hovedaktionærer, der har mellemregning med selskabet, jfr. ligningslovens § 5, stk. 4. Tilsvarende gælder ved anvendelsen af den virksomhedsskatteordning, der som led i *skattereformen* er indført fra indkomståret 1987, jfr. § 6, stk. 2, i lov nr. 144 af 19. marts 1986 (virksomhedsskatteoven).

2. Cirk. nr. 321 af 7. marts 1972.

før perioden, eller at der i mellempериоден og i perioden for dødsboets beskatning medregnes indtægter og udgifter beregnet indtil periodens ophør.

Det tilføjes, at afgørelsen af de omhandlede spørgsmål henhører under de skattelignende myndigheder med sædvanlig rekurs til landsskatteretten og eventuelt til de ordinære domstole.»

Efter ligningsdirektoratets formening vil det herefter være korrekt at medtage de i mellempериоден forfaldne renter samt beregnede renter indtil dødsdagen ved en eventuel afsluttende ansættelse for mellempериоден.

I boets indkomstår vil renter være at beregne og henføre til de indkomstperioder, hvori de påløber; dette medfører bl.a., at renter i boets sidste indkomstår vil være at beregne indtil skæringsdagen i boopgørelsen, eller for så vidt angår privat skiftede boer, hvis skifte fortsætter ud over 15 måneder fra dødsfaldet, indtil 15-måneders dagen.

Udlægsmodtageren kan, når han i sin første indkomstopgørelse, hvori forfaldne renter hidrørende fra et arvet aktiv indgår, fradrage de renter, der var medtaget i boets sidste indkomstår, eller i tilfælde af et skattefrit bo, var påløbet indtil skæringsdagen i boet.

Efter samme princip må andre løbende indtægter, såsom husleje eller forpagtningsafgift og renteudgifter, ejendomsskatter og andre løbende udgifter fordeles.

Under hensyn til at renter og lignende efter omstændighederne i mellempериоден kan udgøre mere end 12 måneders normal afkast eller omkostning, skal det bemærkes, at den regulerede helårsindkomst, hvoraf helårsskatten beregnes, ikke må omfatte mere, end hvad der svarer til 12 måneders afkast eller omkostning.

Såfremt der i et bo foreligger en obligationsbeholdning af pålydende 100.000 kr. i 10 pct.s obligationer med kuponforfaldsdage 2. januar og 1. juli, vil mellempериоденindtægten ved dødsfald 1. december skulle opgøres således:

Kupons pr. 2. januar	5.000 kr.
kupons pr. 1. juli	5.000 kr.
beregnete renter 1. juli-1. december	4.166 kr.
i alt mellempериоденindtægt	<u>14.166 kr.</u>

Ved omregning til reguleret helårsindkomst skal der kun regnes med et normalt årsudbytte på 10.000 kr.

Såfremt denne indtægt er den eneste, vil skatten for mellempериоден herefter andrage

$$\frac{14.166}{10.000} \times \text{skatten af 10.000 kr.}$$

På samme måde med hensyn til renteudgifter. Såfremt en gældspost på 100.000 kr. forrentes med 12 pct. p.a., der erlægges halvårligt bagud den 2. januar og 1. juli, vil mellempериоденudgiften for samme skatteyder være at opgøre således:

Renter pr. 2. januar	6.000 kr.
renter pr. 1. juli	6.000 kr.
beregnete renter 1. juli-1. december	5.000 kr.
i alt	<u>17.000 kr.</u>

Ved omregning til helårsudgift kan kun medtages 12.000 kr.»

Med hensyn til prioritetsrenter og renter, der indgår i driftsresultatet af en erhvervsvirksomhed, se også nedenfor s. 62 og s. 63.

Princippet om beregnede renter i boet er for boets sidste indkomstår godkendt i landsskatterettens kendelse

LSR. I. 1972 nr. 4 DB. 3.

Dødsboet efter den den 26. december 1971 afdøde enkefru A, som for indkomståret 1972 har selvangivet sin indkomst til 29.332 kr., klager over, at X skatteråd har ansat boets skattepligtige indkomst til 34.027 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at boet, der skiftes privat, er afsluttet med den 1. maj 1972 som skæringsdag, samt at den påklagede ansættelse er foretaget på grundlag af indkomsten i indkomstperioden 1. januar-1. maj 1972.

Ved indkomstopgørelsen for den nævnte indkomstperiode har boet som renteindtægt af obligationsbeholdning alene medregnet de pr. 2. januar 1972 forfaldne renter, 18.220 kr.¹.

Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet har anset boet for skattepligtigt af de i nævnte periode påløbne, men på skæringsdagen for boets opgørelse endnu ikke forfaldne renter, 4.695 kr., af boets obligationsbeholdning.

Boets advokat har over for landsskatteretten protesteret mod denne ansættelse, idet han under henvisning til, at de nævnte renter ikke var forfaldne til udbetaling på tidspunktet for boets skæringsdag har gjort gældende, at rentebeløbet 4.695 kr., med urette er anset for indkomstskattepligtigt for boet.

Efter de før kildeskatteloven gældende regler blev et offentligt skiftet bo anset for indkomstskattepligtigt af de indtil boopgørelsens dato påløbne renter af obligationer, og arvinger, der fik udlæg for deres respektive arveerhvervelser i obligationer, var alene indkomstskattepligtige af renteaftakstet efter denne dato. Der er ikke ved kildeskatteloven sket en ændring af disse regler, og da privatskiftede boer efter nævnte lov er inddraget under skattepligt på samme måde som offentligt skiftede boer, finder landsskatteretten, at de nævnte regler om periodeafgrænsning også må finde anvendelse på disse boer, således at det privat skiftede bo med rette er anset for indkomstskattepligtigt af de obligationsrenter, der er påløbet indtil skæringsdagen for boopgørelsen.

Da størrelsen af det tillagte rentebeløb i øvrigt ikke er bestridt fra boets side, vil den påklagede ansættelse herefter være at stadfæste².

Cirkulæret blev lagt til grund i følgende afgørelse:

LSR. I. 1971 nr. 5-1411/39.

Dødsboet efter den den 21. december 1971 afdøde direktør A, som for skattepligtsperioden fra den 1. januar til den 21. december 1971 har selvangivet afdødes skattepligtige indkomst til 83.263 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat den skattepligtige indkomst for denne periode til 127.102 kr.

1. Det må bemærkes, at kendelsen vedrører et bo, hvis opgørelse har fundet sted før udsendelsen af cirkulæret af 7. marts 1972. Efter de i cirkulæret fastlagte principper burde de pr. 2. januar forfaldne renter, 18.220 kr. have været beskattet i det foregående år som beregnede renter. Kendelsen skal alene godtgøre, at princippet om bobeskatning af beregnede renter helt frem til skæringsdagen i den endelig boopgørelse er knæsat af landsskatteretten.
2. Tilsvarende afgørelse blev truffet i LSR. I 1971 nr. 1-DB 1.

Ved opgørelsen af afdødes indkomst for den nævnte periode (mellempериоден) har boet medregnet de i denne periode forfaldne renter. Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet ved den afsluttende ansættelse for mellempериоден tillige har anset afdøde for indkomstskattepligtig af de for tidsrummet indtil dødsdagen beregnede, uforfaldne renteindtægter af obligationer og pantebreve.

Boet har nedlagt påstand på nedsættelse af den foretagne ansættelse til det selvangivne beløb under henvisning til en udtalelse fra skattedepartementet i departementets meddelelse nr. 17. fra juli 1971 side 110, hvorefter renteindtægter efter departementets formening i almindelighed skal medregnes i den periode, hvori de forfalder.

Skatterådet har til støtte for ansættelsen henvist til statens ligningsdirektorats cirkulære nr. 321 af 7. marts 1972, hvoraf fremgår, at det efter direktoratets formening vil være korrekt at medtage de i mellempериоден forfaldne renter samt beregnede renter indtil dødsdagen ved en eventuel afsluttende ansættelse for mellempериоден.

I tilfælde, hvor det til grund for et renteaftast værende aktiv overdrages fra ét skattesubjekt til et andet, foretages der skattemæssigt en fordeling pr. overdragelsesdagen af de løbende renteindtægter. Samme fordeling af renteindtægterne foretages ved udlæg af rentebærende aktiver til arvingerne i et dødsbo.

Efter landsskatterettens opfattelse fører de reale grunde for denne fremgangsmåde til, at tilsvarende fordeling af løbende renteindtægter bør finde sted, når et rentebærende aktiv overgår fra en afdød til bestyrelsen i hans bo, idet det skifte, der sker i skattesubjekt som følge af dødsfaldet, må sidestilles med skifte i skattesubjekt i de foran anførte andre situationer.

Under hensyn hertil finder landsskatteretten at kunne tiltræde det af statens ligningsdirektorat udtalte og af skatterådet fulgte princip ved beskatning for mellempериоден af de omhandlede renteindtægter, og den påklagede ansættelse vil herefter være at stadfæste¹.

Ganske tilsvarende afgørelse er truffet i LSR. I. 1972 nr. 2-Db-39.

Cirkulæret gør op med problemet om, hvilke renteindtægter der skal henføres til mellempериоден, samt med spørgsmålet om, hvorledes omregning til helårsindkomst skal finde sted, når det drejer sig om obligationsrenter.

Cirkulæret beskæftiger sig ikke med problemer angående periodisering i dødsåret af renter, når en afsluttende ansættelse for mellempериоден ikke kan foretages eller, hvis den kan foretages, ikke vil omfatte renteindtægter.

De tilfælde, der ikke er medtaget, er altså periodiseringen af renter, når skifte til og med indkomståret 1982 fandt sted i anledning af en sambeskattet hustrus død, (renter vil kun undtagelsesvis høre til særskilt hustruindtægt) og skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live.

I de tilfælde hvor en enkes særeje indeholder rentebærende aktiver, hvis aftast hidtil er blevet beskattet sammen med den afdøde mands indkomst, anvendes cirkulærets periodisering ikke for mellempериоденansættelsen for

1. jfr. Jan Hinze: Periodisering af renter i dødsboer, Skattepolitisk oversigt 1975 side 111-113.

den afdøde mand¹. Ved forfaldstid oppebæres disse renter af enken og ikke af afdødes bo; de beskattes derfor hos enken, ligesom renteudgifter på efterlevendes særejsend, der først forfalder efter ægtefællens død, i sin helhed fratrækkes i efterlevendes indkomst. Se også neden for s. 270

I forbindelse med indførelsen af de ændrede ægtefællebeskatningsregler fra og med indkomståret 1983 blev ovennævnte cirkulære suppleret med SD-cirkulære 1983-27 og senere med dødsbovejledningen. De heri indeholdte bestemmelser, som især tager sigte på, at der efter de nye regler kan være renter i både den afdøde ægtefælles indkomst og i den efterlevende ægtefælles indkomst, omtales nærmere s. 133 ff og s. 269 ff.

Bank- og sparekasserenter

Med hensyn til bank- og sparekasserenter må det i cirkulæret fastlagte princip medføre, at der ved beskatning i mellempérioden medtages de bank- og sparekasserenter, der tilskrives i mellempérioden, samt beregnede renter fra tilskrivningsdagen til og med dødsdagen. Såfremt der ikke falder nogen tilskrivningsdag i mellempérioden, må renter beregnes fra den sidste tilskrivningsdag i året forud for dødsåret.

Omregningsproblemerne er behandlet side 80 f.

Skattepligtige kursavancer

På forespørgsel fra en advokat har statsskattedirektoratet udtalt, at rentecirkulærets princip om »beregnete« renter, efter direktoratets opfattelse ikke lader sig anvende på »beregnete« kursavance på næringspantebreve.

Det samme må antages at gælde gevinster og tab på obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer, der efter lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld² skal medregnes til den skattepligtige indkomst, medmindre skatteyderen anvender lagerprincippet.

Misligholdte renter

For renteudgifter, som efter ligningslovens § 5, stk. 7³, først kan fratrækkes på betalingstidspunktet⁴, gælder ovenstående regler om periodisering ikke.

1. Når der i mellempériodeindtægten for afdød mand kun medtages de forfaldne renter af hustruens særejsmidler, behandles disse ved skatteberegningen som løbende indtægt, ikke som én-gangsindtægt (til og med 1982, jfr. de nye ægtefællebeskatningsregler).

2. Lov nr. 532 af 13. december 1985.

3. Indsat ved lov nr. 203 af 17. maj 1984. Bestemmelsen har virkning fra og med indkomståret 1984; for indkomståret 1984 dog kun for renteudgifter, der forfaldt fra og med 15. marts 1984.

4. Dette er tilfældet, hvis der ved udgangen af det år indkomstopgørelsen vedrører er skyldige renteudgifter fra et tidligere indkomstår.

Er renterne betalt af afdøde inden dødsfaldet fratrækkes de fuldt ud i mellemp perioden.

Hvis renterne betales af dødsboet eller af en efterlevende ægtefælle, kan boet henholdsvis ægtefællen fratrække renterne i betalingsåret¹. Betales renterne af dødsboet i dets første indkomstår, fradrages de fuldt ud i dette år. Der foretages altså ingen fordeling imellem mellemp perioden og boets første indkomstår².

Renteindtægter skal som anført som hovedregel medregnes til den skattepligtige indkomst i det år, hvori renten forfalder til betaling. Bliver renten ikke betalt, kan beløbet fradrages i det indkomstår, hvori det konstateres, at renten efter en konkret vurdering må anses for uerholdelig.

Efter ligningslovens § 5A³ kan personer, der er fuldt skattepligtige, nedskrive de i et indkomstår forfaldne, ikke betalte renteindtægter til 0 ved indkomstopgørelsen, selvom renteindtægten ikke kan anses for uerholdelig. Det er en betingelse herfor, at rentetilgodehavendet ikke er betalt inden fristen for rettidig indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår, og at den manglende betaling er udtryk for skyldnerens misligholdelse. Når et rentebeløb, der er nedskrevet, bliver betalt, medregnes det i det indkomstår, hvori betalingen sker.

Bestemmelsen gælder ikke personer, der periodiserer renteindtægter efter indtjeningsperioden. Det er vel tvivlsomt, om dette udelukker, at § 5A finder anvendelse ved mellemp periodeansættelsen for en skatteyder, der iøvrigt har anvendt forfaldsprincippet for renter, selvom dette dog næppe gælder for beregnede renter fra sidste forfaldsdag, idet disse ikke er forfaldne i mellemp perioden.

Indtægter, der stammer fra aktieselskaber, anpartsselskaber m.m.

Udbytte

Hvis afdøde havde aktier, anparter eller andele, hvoraf der deklarerer udbytte af det pågældende selskab, er det afgørende, hvornår den beslutning, der fastsætter udbyttet, er truffet af det kompetente selskabsorgan.

Det kan næppe være tilstrækkeligt, at selskabets bestyrelse har vedtaget at indstille til generalforsamlingen, at et vist udbytte skal udbetales.

Det er i praktisk talt alle selskaber generalforsamlingen, der i denne forbindelse er det kompetente organ.

1. jfr. ligningslovens § 5, stk. 8.

2. jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 181 af 21. november 1984, pkt. 18.

3. Indsat ved lov nr. 203 af 17. maj 1984 med virkning fra og med indkomståret 1984.

Udbyttet indgår derfor i afdødes mellemperiodeindtægt, såfremt generalforsamlingens vedtagelse er sket i mellemperioden, det vil sige senest på dødsdagen.

Såfremt beslutningen skulle blive truffet på dødsdagen, antages det, at man må tage hensyn til tidspunktet for beslutningen, således at hvis dødsfaldet beviseligt var indtruffet inden generalforsamlingen blev afholdt, så må udbyttet betragtes som en indkomst for dødsboet.

I en forespørgsel fra et skattevæsen blev det oplyst, at gas- og vandmestre kunne have »andele« i et varmemfirma B., d.v.s. ret til at oppebære en vis mindre del af firmaets overskud. Oprindelsen var ikke nærmere oplyst, men ydelsen har formentligt haft karakter af »incentive money«, og nu nærmest udbytteandel. Statsskattedirektoratet fandt, at beløbet kunne sidestilles med f.eks. aktieudbytte. Det skulle følgelig beskattes enten i mellemperioden eller i boets indkomstår, alt efter tidspunktet for beløbets fastsættelse.

Tantieme

Såfremt afdøde modtog tantieme fra et selskab, antages det, at man må sondre mellem de tilfælde, hvor tantiemebeløbet kan betragtes som et arbejdsvederlag, bestemt af ansættelsesvilkår (funktionærtantieme) eller selskabsvedtægter (bestyrelsestantieme) og så de tilfælde, hvor tantiemebeløbet fuldt ud beror på generalforsamlingens forgodtbefindende.

I de første tilfælde må tantiemebeløbet henføres til mellemperiodeindtægten, og ved udbetalingen skal der i samme omfang, som hvis afdøde havde fået beløbet udbetalt i levende live, ske indeholdelse af A-skat i henhold til afdødes skattekort¹.

I sidste tilfælde er beløbet, hvis generalforsamlingen afholdes efter dødsfaldet, en boindtægt, der ubeskåret skal udbetales til boet.

Det sker, at vedtægterne tillægger bestyrelsesmedlemmerne et årligt honorar, f.eks. på 2.000 kr., men at generalforsamlingen vedtager at udbetale 3.000 kr.

I disse tilfælde må de 2.000 kr. henføres til mellemperioden, medens de resterende 1.000 kr., hvis generalforsamlingen afholdes efter dødsfaldet, må være indkomst for boet (DB. 420).

1. Den omstændighed, at afdøde, evt. så længe han levede, først blev beskattet af sin årlige tantieme i udbetalingsåret og ikke i indtjeningsåret, medfører efter ligningsmyndighedernes opfattelse ingen ændring; et arbejdsvederlag må, uanset hvorledes det beregnes, og uanset hvornår det evt. kan kræves udbetalt, henføres til beskatning i mellemperioden.

Overskud af fast ejendom

Ved opgørelsen af driftsresultatet for faste ejendomme opgøres ejendoms-overskud eller underskud incl. prioritetsrenter for hele dødsåret efter de sædvanlige principper. Nettoresultatet omregnes forholdsmæssigt efter forholdet mellem mellempериоден og et helt år¹.

Boet kan i stedet vælge at foretage en nøjagtig periodisering af driftsresultatet, således at der foretages en deling af alle driftsresultatets indtægter og udgifter mellem de to dele af året, der adskilles af dødsdagen. De enkelte poster periodiseres i så fald efter de for dem gældende regler, for ejendoms-skatte og renteudgifter eksempelvis reglerne om forfaldne og beregnede ud-gifter.

Valget mellem en forholdsmæssig fordeling af dødsårets resultat og en nøj-agtig periodisering gælder hele ejendomsregnskabet incl. prioritetsrenter. En- kelte indtægter eller udgifter kan ikke vælges periodiseret nøjagtigt, mens der for de øvrige anvendes en forholdsmæssig fordeling.

For et en- eller tofamilieshus beregnes lejeværdien af den lejlighed, der har været til afdødes eller hans husstands disposition, efter samme regler efter dødsfaldet som var gældende før.

I sagen DB. 412 havde den længstlevende ægtefælle fra dødsfaldet, den 31. juli, beboet en boet tilhørende lejlighed. På skiftesamling forpligtede længstlevende sig til fra 1. oktober at regne at betale en månedlig leje på 1.000 kr. Lejligheden fraflyttedes i anledning af salg den 1. februar det følgen- de år.

Boet skulle beskattes af den faktisk i perioden 1. oktober til 1. februar betalte leje, hvorimod boet for perioden 1. august til 1. oktober, i hvilken den efterlevende ægtefælle ikke havde erlagt vederlag for beboelsesretten, skulle beskattes af lejeværdien opgjort efter ligningslovens regler.

Overskud af erhvervsvirksomhed

Såfremt afdøde som personlig og ansvarlig indehaver drev en erhvervsvirk- somhed, skal der foretages en opgørelse af driftsresultatet for mellempериоден.

Dette kan ske ved at opgøre driftsresultatet for hele dødsåret efter de nor- male regler. Til mellempериоден henføres herefter så stor en del, som svarer til forholdet mellem mellempериоден og et helt år på 12 måneder². Denne

1. jfr. dødsbovejledningen s. 60.

2. jfr. dødsbovejledningen s. 61.

fremgangsmåde kan anvendes, selvom der indgår renteindtægter og -udgifter i driftsresultatet. Af- og nedskrivninger indgår dog ikke i driftsresultatet i denne forbindelse, men må behandles som anført nedenfor.

Der er dog naturligvis intet til hinder for i stedet at foretage en egentlig opgørelse af driftsresultatet for mellempериоден, således at de enkelte indtægter og udgifter periodiseres efter de almindelige regler. Renter periodiseres i så fald efter princippet om forfaldne og beregnede renter.

Vælges det at henføre en forholdsmæssig del af hele dødsårets driftsresultat til mellempериоден, gælder dette valg samtlige poster, der indgår i driftsresultatet. Enkelte poster kan ikke udtages og periodiseres nøjagtigt, mens der for de øvrige poster anvendes en forholdsmæssig fordeling.

Afskrivning og nedskrivninger

Af- og nedskrivninger kan foretages i mellempериоден efter de almindelige regler. Afskrivningerne omregnes dog forholdsmæssigt efter forholdet mellem mellempериоден og et helt år på 12 måneder, hvilket i tilfælde af forskudt regnskabsår altså efter omstændighederne kan medføre en afskrivningsprocent, der er større end den valgte procent for et år. Nedskrivninger foretages derimod uden forholdsmæssig omregning.

Ved indkomstoppgørelsen for mellempериоден er boet ikke forpligtet til at anvende de bundne af- og nedskrivningsprocenter, der skulle anføres i § 14-opgørelsen, men hvis der anvendes større af- og nedskrivningsprocenter, medfører dette, at et ellers skattefrit bo bliver skattepligtigt¹.

Med hensyn til opgørelsen af af- og nedskrivningsgrundlaget henvises til det om § 14-opgørelsen anførte s. 38 ff.

Om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger i dødsboer henvises til skattedepartementets cirkulære nr. 205 af 9. december 1982.

Forskudsafskrivninger

Om forskudsafskrivning på maskiner m.v. og bygninger efter afskrivningslovens afsnit IV A – de såkaldte millionafskrivninger – foreskriver afskrivningslovens § 29 R, at hvis den skattepligtige dør, inden samtlige af forskudsafskrivningen omfattede aktiver er leveret eller fuldført, så reguleres de tidligere skatteansættelser; med andre ord afskrivningerne tilbageføres.

Der kan derfor så meget mindre foretages forskudsafskrivninger i mellempериоден.

1. Jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 2, nr. 2.

§ 29 R, stk. 2, indeholder dog en hjemmel for skatteministeren¹ til at tillade, at en enearving, når boet skiftes, kan indtræde i afdødes sted med hensyn til påbegyndte forskudsafskrivinger, såfremt han fortsætter virksomheden². Giver en sådan tilladelse, synes intet at være til hinder for at foretage forholdsommæssige forskudsafskrivinger i mellempериоден.

Bestemmelserne om forskudsafskriving på skibe i afskrivningslovens §§ 14-17 indeholder ikke en tilsvarende bestemmelse om efterbeskatning ved skatteyderens død. Disse forskudsafskrivinger kan derfor foretages forholdsommæssigt i mellempериоден.

Investeringsfonds

Henlæggelse til investeringsfond kan ikke foretages i mellempериоден, jfr. investeringsfondslovens § 10, stk. 1, hvorefter ikke anvendte henlæggelser efterbeskattes i henlæggelsesårene ved skatteyderens død. Skatteministeren³ kan dog også i dette tilfælde tillade, at henlæggelserne overtages af en enearving, når boet skiftes, jfr. investeringslovens § 10, stk. 2⁴. I så fald er der formentlig intet til hinder for at foretage henlæggelser i mellempериоден⁵.

Investeringsfondshenlæggelser kan anvendes til forlodsafskriving på afdødes anskaffelser i mellempериоден. Henlæggelserne anses imidlertid først for anvendt, når de er afskrevet forlods ved indkomstopgørelsen. Hvis der ikke foretages afsluttende ansættelse for mellempериоден, efterbeskattes de derfor som ikke anvendte henlæggelser, medmindre de som anført ovenfor overtages af en enearving m.v.

Etableringskonti

For indskud på etableringskonti forholdes på lignende måde som ved investeringsfondshenlæggelser. Disse kan derfor heller ikke for en ugift skatteyder

1. Amtsskatteinspektorerne (for København og Frederiksberg kommuner skattedirektoraterne) er bemyndiget til som 1. instans at træffe afgørelse, jfr. skattedepartementets bekendtgørelse nr. 524 af 11. oktober 1984.
2. Det samme gælder for en i uskiftet bo hensiddende ægtefælle, men i dette tilfælde er der ikke tale om afsluttende ansættelse for mellempериоден. Efter skattedepartementets afgørelse sag skd. 6 nr. 5-92/1975 er det ikke nødvendigt, at boet er overtaget til hensidde i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.
3. Ligningskommissionerne (for København og Frederiksberg kommuner skattedirektoraterne) er bemyndiget til som 1. instans at træffe afgørelse, jfr. skattedepartementets bekendtgørelse nr. 524 af 11. oktober 1984.
4. Tilsvarende gælder for en i uskiftet bo hensiddende ægtefælle.
5. Den »udgift« som fradraget betyder for mellempериоденindtægten, er direkte afhængig af over-skud eller indkomst i mellempериоден, og udgiften må ved omregning til helårsindkomst medtages som løbende udgift.

foretages i mellempérioden. Her gælder dog en ubetinget ret for en efterlevende ægtefælle – og kun for denne – til at overtage indskuddet på samme betingelser som afdøde, og henlæggelse kan derfor næppe nægtes i mellempérioden i dette tilfælde. (Etableringskontolovens § 11, stk. 4).

Investeringsfradrag¹

Hvis afdøde havde ret til investeringsfradrag, kan der foretages fradrag i mellempérioden.

Hvis det drejer sig om investeringsfradrag for bygninger og ret til fradrag opnås i dødsåret, d.v.s. i mellempérioden, kan der gives fradrag i mellempériodens indkomstopgørelse og formentlig fradrag i boets første indkomstår². En udlægsmodtager kan formentlig ikke foretage fradrag i anledning af en af afdøde foretaget investering, og fradraget går efter omstændighederne tabt i et skattefrit bo.

Privatforbrug

Den begrænsning i adgangen til at afskrive, nedskrive og foretage henlæggelser, der følger af ligningslovens § 28, kommer kun i anvendelse, når mellempériodens privatforbrug overstiger grænsen i § 28, stk. 4. Grænsen reduceres ikke, selvom mellempérioden er kortere end et år, og den skattepligtige indkomst omregnes heller ikke til et helårsbeløb i denne forbindelse³.

Landbrugsejendomme

Opgørelsen må foretages efter de principper, som afdøde benyttede ved sine tidligere indkomstopgørelser.

Hvis afdøde ikke førte fuldt beholdningsregnskab, kan boet f.eks. ikke lade bevægelserne i egne foderbeholdninger påvirke indkomsten i mellempérioden. (F. 70014).

Ejendommens overgang til dødsboet kan ikke sidestilles med et salg, og der er følgelig ikke adgang til ved indkomstopgørelsen at tage hensyn til konstruerede primobeholdninger, hvis afdøde ikke har ført beholdningsregnskab. Som eksempel på de følger, dette kan medføre, kan nævnes følgende landsskatteretskendelse:

1. Investeringsfradragsskemaet for maskiner, inventar og lignende driftsmidler udløb senest 31. december 1983, jfr. lovbekendtgørelse nr. 445 af 2. august 1982.
2. jfr. lov nr. 294 af 26. juni 1975, hvorefter der for visse byggerier igangsat i perioden 1. april 1975-31. december 1976 blev givet investeringsfradrag i færdiggørelsesåret og det følgende år.
3. jfr. Dødsbovejledningen s. 63.

LSR. I. 1970 nr. 1-DB. 8.

Boet efter gårdejer N.N., som for indkomståret 1970 har selvangivet afdødes indkomst for mellempериоден fra den 1. januar til den 18. august 1970 og dets egen indkomst for tiden fra den 18. august til den 31. december 1970 til henholdsvis 24.855 kr. og 95.018 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat nævnte indkomster til henholdsvis 40.900 kr. og 94.540 kr.

Det fremgår af sagen, at den pågældende er afgået ved døden den 18. august 1970, og at boet skiftes privat. Det er oplyst, at afdøde drev en landbrugsejendom, som afhændedes af boet ved skøde af 14. december 1970 med den 11. december 1970 som overtagelsesdag. De på ejendommen værende beholdninger medfulgte ikke ved salget af ejendommen, men blev afhændet af boet samme år.

Klagen til landsskatteretten angår alene det forhold, at skatterådet ikke har ment at kunne tiltræde en af boet fremsat påstand på, at der ved de påklagede ansættelser tages hensyn til en tilstedeværende foderbeholdning pr. 1. januar 1970, som efter sædvanlig praksis ikke har været optaget i afdødes status, idet der ikke er ført beholdningsregnskab.

Sagen har været genstand for mundtlig forhandling mellem boets advokat, en arving, afdødes regnskabsfører samt repræsentanter for skatterådet, amtsligningsinspektoret og landsskatteretten.

Boets repræsentanter og repræsentanterne for de lignende myndigheder var ved denne lejlighed enige om, at nævnte foderbeholdnings værdi kan ansættes til 24.000 kr., men de lignende myndigheder fastholdt i øvrigt det standpunkt, at der ikke er hjemmel til at godkende fradrag for denne beholdning i nogen af de omhandlede ansættelser, idet man henviser til, at der foreligger to af hinanden uafhængige selvstændige indkomstopgørelser, at der ikke i mellempериоден er foretaget salg, som har relation til primobeholdningen, og at de af boet afhændede beholdninger ikke var til stede som udskilte beholdninger ved dødsfaldet, idet hele afgrøden på dette tidspunkt stod på roden og derfor må anses for en del af selve den faste ejendom.

Landsskatteretten må for sit vedkommende være enig med de lignende myndigheder i, at der med den af disse myndigheder givne begrundelse ikke vil kunne godkendes fradrag for værdien af den omhandlede foderbeholdning pr. 1. januar 1970 i nogen af de påklagede ansættelser, og det må derfor have sit forblivende ved disse.

Liberale erhverv, læger, advokater m.m.¹

Advokater

Når en advokat afgår ved døden, uden at han ved en kompagniskabsaftale har truffet udtrykkelig aftale om virksomhedens videreførelse af en kompagnon, og i forbindelse dermed indgået speciel aftale om delingen af virksomhe-

1. En skatteyder afhændede sin virksomhed og aftalte som et led i overdragelsesoverenskomsten, at han hvert år i en nærmere afgrænset periode skulle have udbetalt en vis pct.-andel af efterfølgerens - køberens driftsoverskud. Afdøde tog de årlige beløb til indtægt i udbetalings årene. Da sælgeren døde i december 1975 var beløbet for 1974 indgået i begyndelsen af året. (Det skulle ved mellempериоденansættelsen betragtes som en éngangsindtægt). Beløbet for 1975 indgik først i 1976, og måtte her anses for boindkomst, det kunne ikke henføres til mellempериоден og ej heller til boets første indkomstår.

dens løbende indtægter, må det antages, at der på samme måde som ved anden forretningsvirksomhed må udarbejdes et driftsregnskab for mellempérioden.

I dette regnskab må indtægtsføres honorarer i alle sager, der har nået det stadium, hvor salær normalt kan debiteres, i almindelighed når sagen er færdig.

Når virksomheden videreføres for boets regning, må salærer i de senere afsluttede sager være indkomst i boet.

I et tilfælde hvor en ældre advokat fra tiden før 1932 havde opgjort sine årlige driftsregnskaber efter kasseprincippet, det vil sige kun i det enkelte år medtaget de indgåede salærer, antoges det, at boet kunne opgøre mellempériodeindtægten efter samme princip, således at de efter dødsfaldet indgående salærer blev boindkomst, selv om sagerne var afsluttet før dødsdagen.

Afgørelsen må betragtes som en rent konkret afgørelse, og kan ikke anvendes som præjudikat for advokater, der skal opgøre deres indkomst efter de nugældende almindelige regler, hvor det er debiteringstidspunktet, der er afgørende¹.

Læger

Lægers indkomst i dødsåret må opgøres på samme måde som advokaters. Tilkommer der den afdøde læge feriegodtgørelse, må denne regnes med til mellempériodeindtægten.

Når en læge dør, vil følgende beløb: honorarer for ydelser præsteret af afdøde, sygebesøg, operationer, attester m.m. være at henhøre til mellempérioden.

1. D.v.s. det tidspunkt da salæret er regningsmodent.

Kapitel 7: Afsluttende ansættelse for mellemp perioden

Som tidligere nævnt er det i kildeskattelovens § 14 anført, at afdødes indkomstskatter m.v. i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, anses for endeligt afgjort med betalingen af de foreløbige skatter, der forfaldt før dødsfaldet eller skulle indeholdes af indtægter, indtjent før dødsfaldet.

Loven går altså ud fra, at den forskudsskat, der skal udredes til og med dødsdagen, svarer til det skattebeløb, der efter en slutligning ville komme til at påhvile afdøde.

Dette følger dels af samtidighedsprincippet, dels af reglen om, at skattepligten ophører ved død.

Ud fra ønsket om at en ansættelse for mellemp perioden skal være undtagelsen, foreskriver loven, at en regulering af skatten for mellemp perioden kun skal finde sted, enten når den restskat, der skal betales, andrager 4.000 kr. eller derover, eller når den overskydende skat, der skal refunderes, andrager 500 kr. eller derover.

De endelige skatter, som indgår ved opgørelsen af den nævnte restskat henholdsvis overskydende skat, er som tidligere nævnt¹: skat af almindelig indkomst, særlig indkomstskat, restskat m.v. overført efter kildeskattelovens § 61, stk. 3 samt skattegodtgørelse efter kildeskattelovens § 67A, der fragår ved opgørelsen af de endelige skatter².

Til de foreløbigt betalte skatter, der indgår i opgørelsen, medregnes:

- A-skat vedrørende indtægter, der er erhvervet mellemp perioden.
- B-skatterater, der er pålignede og forfaldne før dødsfaldet³.
- Udbytteskat af udbytte, hvortil ret er erhvervet i mellemp perioden.

1. jfr. kapitel 6, s. 45.

2. Såfremt det påhviler afdøde at betale tillægsskat efter pensionsbeskatningslovens § 48, er ansættelse for mellemp periode en betingelse for påligningen. Tillægsskatten medregnes ikke i de 4.000 kr. og skal altså betales uden hensyn til, hvad restskatten andrager – jfr. cirkulære nr. 175 af 23. juli 1973.

Skattedepartementet har udtalt: »Det er departementets opfattelse, at tillægsskatten ved den afgiftspligtiges død skal beregnes efter reglerne i pensionsbeskatningslovens § 48, stk. 2. Det følger af denne bestemmelse, at der ikke – som ved den almindelige indkomstskat – skal foretages nogen nedsættelse af det beregnede skattebeløb, forinden 35 pct.'s afgiften fratrækkes«. jfr. Skattedep. Medd. nr. 41. April 1977 s. 114.

3. Restskat m.v., der er overført efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, er indregnet i de løbende betalte A- eller B-skatter og indgår som sådan i de foreløbigt betalte skatter.

- Frivillige indbetalinger efter kildeskattelovens § 59¹.
- Beløb, der før dødsfaldet, er pålagt indbetalt efter kildeskattelovens § 68².
- Foreløbig skat, der er tilbagebetalt efter kildeskattelovens § 55 fragår ved opgørelsen af de foreløbige skatter.

Det er karakteristisk for den gældende lovgivning om personlig indkomstskat af almindelig indkomst, at den tilsigtede samtidighed mellem indtjening og skattebetaling søges opnået ved, at skatteyderne i årets løb betaler forskudsskatter i form af A-skat, trukket ved udbetaling af A-indkomst, B-skatter, der betales i 10 rater, og udbytteskat, der tilbageholdes ved udbetaling af udbytter fra aktieselskaber m.v.

Alle disse forskudsskatter beregnes og indbetales på grundlag af skattebetalingsperioden, som for alle skatteydere er kalenderåret³.

Når der skal foretages afsluttende ansættelse for mellemperioden, vil det praktisk talt altid dreje sig om tidsrum, der i større eller mindre grad afviger fra kalenderårets 12 måneder, og dette faktum ligger bag en række af de mellemperiodeproblemer, som ligningskommissioner og bobehandlere må løse for at nå til en korrekt slutligning for mellemperioden.

Kalenderårsregnskab

Når afdøde har kalenderårsregnskab, forenkles problemerne noget ved den kendsgerning, at indtjeningsperioden, hvis indkomst udgør beregningsgrundlaget for den afsluttende skatteansættelse, er den samme periode, i hvilken der er betalt forskudsskatter af afdøde.

I det enklest tænkelige tilfælde at afdøde kun havde A-indkomst og ikke væsentlige fradrag, således at det fradragsbeløb, der figurerer på hans skattekort ud over lønmodtagerfradraget kun indeholder personfradraget, vil der være rimelig grund til at vente, at slutskatten for mellemperioden vil ligge meget nær ved de indeholdte A-skatter.

Forskudt regnskabsår

Der findes en del skatteydere, som på grund af karakteren af deres erhvervsvirksomhed har fået tilladelse til at anvende et regnskabsår, der afviger fra kalenderåret.

1. Det kan ikke antages, at boet efter dødsfaldet kan foretage indbetaling i henhold til kildeskattelovens § 59 med det formål at bringe restskatten for mellemperioden ned under 4.000 kr., og dermed afværge krav på restskat, jfr. dødsbovejledningen s. 47.
2. Medregnes altså selvom betalingen ikke er sket inden dødsfaldet.
3. jfr. kildeskattelovens § 41, stk. 1.

De forskudte regnskabsår har ofte givet anledning til vanskeligheder, og spørgsmålet blev rejst¹, da man med kildeskattelovens ikrafttræden gik over til samtidighedsstat på basis af kalenderåret, om det overhovedet kunne tillades, at visse skatteyder havde et regnskabsår, d.v.s. en indtjeningsperiode for beregningsgrundlaget, der afveg fra kalenderåret; det måtte i så fald øjensynligt gå noget ud over samtidigheden².

Der er imidlertid så stærke erhvervsmæssige hensyn knyttet til de forskudte regnskabsår, at de fortsat er tilladt.

Bagud forskudt regnskabsår

At en skatteyder har bagud forskudt regnskabsår vil sige, at han f.eks. opgør sin virksomheds driftsresultat og hele sin øvrige indkomst i perioden fra 1. juli til 30. juni.

I disse tilfælde er det den indkomst, han har haft i tiden fra 1. juli 1970 til 30. juni 1971, som er beregningsgrundlaget, når slutligningen gennemføres for indkomståret 1971.

Skatteyderen skal altså i januar-februar 1972 indgive en selvangivelse, der omfatter indkomsten for tiden fra 1. juli 1970 til 30. juni 1971.

Af denne indkomst skal beregnes almindelig indkomstskat efter de udskrivningsbestemmelser, der var gældende for indkomsten i indkomståret 1971, og slutbeløbet sammenholdes med de foreløbige skatter, som skatteyderen har betalt i kalenderåret 1971; dette betyder f.eks., at der i de betalte skattebeløb indgår A-skat trukket i 1971 efter 1. juli, d.v.s. af en indkomst, der ikke er med i beregningsgrundlaget for 1971.

Der er naturligvis mange andre muligheder for bagud forskudte regnskabsår end netop 1. juli til 30. juni, men for det formål at belyse mellempriorodeproblemerne vil vi i denne fremstilling alene behandle det her valgte eksempel.

Hvis en skatteyder med juli-regnskab afgår ved døden den 30. september 1972, udgøres mellemprioroden af tiden 1. juli 1971 til 30. september 1972, d.v.s. 15 måneder. Indtræder dødsfaldet derimod den 31. marts 1973, er mellemprioroden tiden fra 1. juli 1972 til 31. marts 1973, d.v.s. 9 måneder. Dette skyldes, at regnskabsåret 1. juli 1971 til 30. juni 1972 har været grundlaget for en normal slutligning for afdøde for indkomståret 1972, som det forskudte regnskabsår træder i stedet for.

1. Moritz Hansen, Kildeskat, 1. udgave side 146.

2. Senere har der bl.a. været fremsat lovforslag om afskaffelse af adgangen til at anvende forskudt regnskabsår.

Ved dødsfaldet den 30. september 1972 skal man helt tilbage til regnskabsåret fra 1. juli 1970 til 30. juni 1971 for at finde et regnskabsår, på grundlag af hvilket der har været foretaget en normal slutligning for afdøde, nemlig for indkomståret 1971.

Den tidligere¹ anførte foreløbige definition af mellemprioriden kan derfor gøres mere præcis således:

Mellemprioriden er det tidsrum, der på dødsdagen er forløbet siden afslutningen af det sidste regnskabsår, der har tjent eller på dødsdagen kan tjene som grundlag for en normal slutligning for et indkomstår for afdøde.

Når skatteyderen med juli-regnskab dør den 30. september 1972, er det indkomsten i mellemprioriden 1. juli 1971 til 30. september 1972, der endnu ikke har været med i beregningsgrundlaget for en slutligning.

Det er imidlertid kun forskudsskatterne fra 1. januar til 30. september 1972, der ikke er indgået i en slutligning. De forskudsskatter, der er betalt i den del af mellemprioriden, der ligger før 1. januar 1972, er blevet medtaget ved den slutligning, der er foretaget på grundlag af indkomsten fra 1. juli 1970 til 30. juni 1971.

Ved den afsluttende ansættelse for mellemprioriden i det her behandlede eksempel er opgaven altså ud fra den faktiske indkomst i mellemprioriden at skabe et beregningsgrundlag, som kan sammenholdes med forskudsskatterne i den uafregnede skattepligtsperiode, der kaldes delåret, her 1. januar til 30. september 1972.

Såfremt dødsfaldet var den 31. marts 1973, er det på samme måde den faktiske indkomst i mellemprioriden 1. juli 1972 til 31. marts 1973, der skal være materiale for et beregningsgrundlag, som kan indgå i slutligningen for delåret, d.v.s. den endnu uafregnede skattepligtsperiode.

Fremadforskudt regnskabsår

Som nævnt findes der også skatteydere med fremadforskudt regnskabsår, selv om de ikke er så talrige som dem med bagudforskudt regnskabsår.

Hvis en skatteyder har fremadforskudt regnskabsår, f.eks. 1. april til 31. marts, så betyder det, at indkomsten fra 1. april 1971 til 31. marts 1972 skal være beregningsgrundlag for slutligningen for indkomståret 1971.

Hvis denne skatteyder dør den 29. februar 1972, er det tidsrummet fra 1. april 1971 til 29. februar 1972, d.v.s. 11 måneder, der udgør mellemprioriden.

Det sidste indkomstår, for hvilket der for denne skatteydere vedkommen-

1. Side 46.

de er foretaget normal slutligning, er imidlertid indkomståret 1970, der blev afregnet på grundlag af indkomsten fra 1. april 1970 til 31. marts 1971. Forskudsskatterne for 1971 og for perioden fra 1. januar til 29. februar 1972 er endnu ikke medtaget i nogen slutligning; der skal altså på grundlag af 11 måneders indkomst – mellemp periodeindkomsten – skabes et beregningsgrundlag for slutligningen for 14 måneder.

Hvis den samme skatteyder dør den 31. maj 1972, er mellemp perioden tiden fra 1. april til 31. maj 1972, d.v.s. 2 måneder, men den uafregnede skattepligtsperiode, delåret, er tiden fra 1. januar til 31. maj 1972, d.v.s. 5 måneder.

Idet der bortses fra beløb, der falder ind under betegnelsen éngangsudgifter og éngangsindtægter, der nærmere skal behandles i næste afsnit, kan det ganske kort fastslås, at beregningsgrundlaget for delåret konstrueres på grundlag af den faktiske indkomst i mellemp perioden.

Når mellemp perioden er 2 måneder, og delåret er 5 måneder, er beregningsgrundlaget for delåret $5/2$ af mellemp periodeindtægten. Er mellemp perioden 15 måneder og delåret 9 måneder, er beregningsgrundlaget $9/15$ af mellemp periodeindkomsten.

Denne regel kan anvendes ved alle ansættelser for mellemp perioden med undtagelse af en speciel situation, som nærmere skal omtales ved gennemgangen neden for i kapitel 9; det drejer sig om tilfælde med fremadforskuet regnskabsår, hvor dødsfaldet indtræder efter 1. januar, men førend udløbet af det fremadforskuete regnskabsår.

Éngangsindtægter og éngangsudgifter

Den foran beskrevne fremgangsmåde til konstruktion af beregningsgrundlag for delåret har selvfølgelig til forudsætning, at de beløb, der indgår i den faktiske mellemp periodeindtægt, har en sådan forbindelse med periodens længde, at man kan få et korrekt udtryk for skatteyderens skatteevne i delåret ved at omregne mellemp periodeindtægten alene efter de to perioders længde; indtægterne eller udgifterne skal altså have karakter af normal løbende indkomst eller udgift.

Foreligger der indtægter eller udgifter, der ikke hører hertil, skal der, jfr. kildeskattelovens § 95, ved alle omregninger bortses fra dem.

Som eksempler herpå nævnes aktieudbytter, spekulationsgevinster m.m. samt indbetaling på livsforsikring med helårige præmier.

Disse indtægter og udgifter kan generelt defineres således, at det er indtægts- eller udgiftsbeløb, hvis størrelse er uafhængig af mellemp periodens længde.

Udbytte og tantieme

Aktieudbytter og hertil hørende skattegodtgørelse samt tantiemer er de sædvanligt nævnte eksempler, men der er langt flere¹.

Feriepenge fra forrige år

Et meget praktisk eksempel er feriepenge for året før dødsfaldet, som kommer til udbetaling og indgår i mellemp periodeindtægten, fordi afdøde ikke havde nået at holde ferie før sin død. Feriepenge for dødsåret regnes til den løbende indtægt. Landsskatteretten har taget stilling til spørgsmålene i

LSR 4-79-970² 1. november 1983:

Boet efter A, som har selvangivet indkomsten fra mellemp perioden 1. januar til 23. december 1979 omregnet til helårsindkomst til 163.441 kr., klager over, at skatterådet for Greve skattekreds har ansat helårsindkomsten til 190.416 kr.

Boet har ved opgørelsen af mellemp periodeindkomsten til 185.084 kr. medregnet et feriegodtgørelsesbeløb på 26.975 kr., som ikke er medregnet i helårsindkomsten. Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet har medregnet dette beløb på 26.975 kr. i helårsindkomsten.

1. Et særligt tilfælde, hvor der som følge af forskudt regnskabsår var deklareret udbytte 2 gange i mellemp perioden, blev forelagt statsskattedirektoratet.

Afdøde havde april-regnskab og dødsfaldet indtraf den 12. oktober 1978. Mellemp perioden var således tidsrummet fra 1. april 1977 til 12. oktober 1978, og i dette tidsrum deklareredes der to gange udbytte i et aktieselskab, hvori afdøde ejede aktier.

Statsskattedirektoratet udtalte, at aktieudbytter i princippet må anses og behandles som éngangsindtægter, der skal indgå med samme beløb i mellemp periodeindtægt og delårsindtægt. Efter bestemmelsen skal éngangsindtægter indgå uforandret i den regulerede helårsindkomst.

I den foreliggende sag fandtes det sædvanlige kriterium for éngangsbeløb, nemlig at de ville have andraget det samme uanset mellemp periodens længde, ikke fuldt ud anvendeligt.

Når man under normale forhold – kalenderårs-skatteydere – lader aktieudbytte indgå som éngangsindtægt og beskatter beløbet i den periode, da udbyttedeklareringen sker, er det klart, at hvis aktieselskabet af en eller anden grund når at deklare udbytte to gange inden dødsfaldet, skal begge beløbene med i helårsindkomsten.

Med det forskudte regnskabsårs vilkår var det alene tidspunktet for dødsfaldet, dvs. den omstændighed, at dødsfaldet skete efter 1. april og før den 31. december 1978, der medfører, at det senest deklarerede udbytte fremkommer i indkomståret 1978; var dødsfaldet ikke indtrådt, skulle dette udbytte være beskattet som en del af 1979-indkomsten.

Statsskattedirektoratet mente derfor efter omstændighederne at kunne tiltræde boets opfattelse, at man ikke bør medtage begge udbyttebeløb ubeskåret i helårsindkomsten.

Det ville efter statsskattedirektoratets opfattelse være forsvarligt ved beregning af den regulerede helårsindkomst at medtage halvdelen af summen af de to udbytte beløb, samt en til gennemsnitsbeløbet svarende skattegodtgørelse.

2. Hvor der gjorde sig det specielle gældende, at feriepengene for dødsåret vedrørte en 12 måneders periode.

Af de tilvejebragte oplysninger fremgår, at feriegodtgørelsesbeløbet på 26.975 kr. fordeler sig med 20.975 kr., der er optjente feriepenge i dødsåret 1979, og 6.000 kr., der er tilgodehavende feriegodtgørelse for 1978. Boet har til støtte for udeladelsen af det omhandlede beløb i helårsindkomsten henvist til kildeskattelovens § 35, stk. 3, 1. pkt. og anført, at den faktiske udbetaling af feriepengegodtgørelsen ikke hører med til et helt års indkomst. Afdøde, der var funktionær, tjente normalt 12 måneders løn inklusiv ferie med løn. Feriepengeindtægten er således en ekstraordinær indtægt, som ikke sædvanligvis ville blive indtjent i indkomståret. Boet har herefter gjort gældende, at feriegodtgørelsen ikke skal indgå ved omregningen til helårsindkomst, idet helårsindkomsten derved udover de 12 måneders løn vil blive forøget og således ikke svare til et helt års indkomst.

Til støtte for ansættelsen har skatterådet henvist til, at feriegodtgørelsen er anset for et éngangsbeløb, og at beløbet skal medregnes i helårsindkomsten, idet det ellers vil undgå beskatning.

Efter de tilvejebragte oplysninger kan landsskatteretten tiltræde det af skatterådet anvendte beregningsprincip, der er i overensstemmelse med fast praksis vedrørende omregning til helårsindkomst. Da retten endvidere i overensstemmelse med en derom af statsskattedirektoratet afgiven indstilling finder, at feriepengebeløbet må behandles som éngangsindtægt både med hensyn til de 20.975 kr. vedrørende 1979 og de 6.000 kr., der vedrører 1978, idet også beløbet for 1979 vedrører 12 måneders løn, vil den påklagede ansættelse være at stadfæste¹.

Forsikringspræmie

En helårlig forsikringspræmie er en éngangsudgift.

Varelagernedskrivninger

Indtægtsføring af forrige års varelagernedskrivning må også betragtes som en éngangsindtægt, medens varelagernedskrivning i mellemprioroden er en éngangsudgift. Køb og salg fra varelageret er løbende indtægt eller udgift.

Nedskrivning på landbrugets husdyrbesætninger behandles som varelagernedskrivning. Konjunkturændring på landbrugets besætninger er en éngangsindtægt eller -udgift. Reduktionsfradrag efter husdyrbeskatningslovens § 8, stk. 6, er en engangsudgift, og tilbageførselsbeløbet efter § 8, stk. 4, er en éngangsindtægt².

1. Synspunktet er også godkendt i afgørelsen i LSR. I. 1974 nr. 3-DB 27 jfr. også landsskatteretsafgørelse 1977-6-690.

2. jfr. dødsbovejningen s. 64.

Ophørt virksomhed¹

Nettoresultatet af en løbende økonomisk aktivitet, en forretningsvirksomhed, en landbrugsbedrift, eller for den sags skyld også nettoresultatet af en beboelsesejendom bør behandles som éngangsindtægt eller éngangsudgift, såfremt afdøde i løbet af mellemprioriden helt var ophørt med den pågældende aktivitet, havde solgt forretningen, gården eller ejendommen og ikke har iværksat en ny lignende aktivitet. I alle disse tilfælde ville det indtægts- eller udgiftsbeløb, der var resultatet af den opgivne virksomhed have figureret med det samme beløb i mellempriorideselvangivelsen, selv om mellemprioriden havde været længere.

Tilsvarende gælder renter af gæld eller fordringer, der er bragt til ophør inden dødsfaldet.

LSR. I. 1974 nr. 3-Db 31.

2. november 1977.

Boet efter A, der var afgået ved døden den 9. april 1974, og som havde haft regnskabsår fra 1. maj til 30. april, klagede over, at en renteudgift på 261 kr., afholdt i perioden 1. juli til 31. december 1973, af skatterådet var betragtet som en éngangsudgift ved beregningen af afdødes afsluttende ansættelse.

Det fremgik af sagen, at renteudgiften vedrørte en gældspost, som var bragt til ophør.

Boet nedlagde påstand om, at den pågældende renteudgift ved ansættelsen af helårsindkomsten blev omregnet til helårsudgift, og at der ved ansættelsen af delårsindkomsten blev bortset fra udgiften.

Retten måtte imidlertid være enig med skatterådet i, at den pågældende renteudgift efter det foreliggende ikke kunne betragtes som en normal løbende udgift, idet den ville have været af samme størrelse, hvis afdøde havde levet længere, og at den derfor ikke ved ansættelsen af helårs- og delårsindkomsten skulle omregnes, men indgå med det beløb, der faktisk var afholdt som renteudgift.

Den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

Af andre éngangsindtægter og -udgifter kan nævnes:

Indkomstskattepligtige gaver

Spekulationsfortjenester og -tab

Underskud fra tidligere år

1. Såfremt en person ophører med lønarbejde og derefter modtager dagpenge regnes det for fortsat løbende indtægt og ikke som ophør af virksomhed.

Løbende indtægter og udgifter

Når alle engangsbeløb, jfr. foran, er fjernet fra mellempæriodeindkomsten, omregnes den rene løbende indkomst efter pæriodens længde til 365 dages indkomst.

Sondringen mellem løbende indkomst og éngangsindtægter behandles, måske med et lidt rigoristisk resultat i følgende:

LSR. I. 1970 nr. 2 – DB. 15.

Dødsboet efter den den 15. august 1970 afdøde A klager over, at X skatteråd har ansat afdødes skattepligtige indkomst for pærioden fra den 1. januar til den 15. august 1970 til 90.671 kr., samt over at skatterådet har ansat fællesboet og særboets skattepligtige indkomst for pærioden fra den 15. august til den 31. december 1970 til henholdsvis + 15.698 kr. og 1.968 kr.

Forlods bemærkes, at skatterådet over for landsskatteretten har indstillet, at fællesboets og særboets skattepligtige indkomst ansættes til de selvangivne beløb, og da landsskatteretten kan tiltræde denne indstilling, vil de påklagede ansættelser være at ændre til henholdsvis + 13.091 kr. og 1.268 kr.

Skatterådet har dernæst indstillet, at afdødes skattepligtige indkomst nedsættes til det selvangivne beløb 83.228 kr. med tillæg af en boet anerkendt difference vedrørende fradrag for pensionspræmie 1.149 kr. eller til 84.377 kr. Skatterådet har herved fastholdt, at afdødes lønindtægt på i alt 116.631 kr. skal danne grundlag for omregning til helårsindkomst ved skatteberegningen, jfr. kildeskattelovens § 35, stk. 3.

Klagen vedrører sidstnævnte forhold, idet boet gør gældende, at der i den skattepligtige indkomst indgår en éngangsindtægt på 22.912 kr., som ikke skal omregnes til helårsindkomst.

Det fremgår af sagens oplysninger, at afdøde var ansat i forsikringselskabet A/S F, hvor han var beskæftiget som skadeschef. Afdødes samlede vederlag for pærioden fra den 1. januar til den 15. august 1970 fordelte sig således:

løn	93.719 kr.
kørselstilskud (honorar)	250 kr.
provision 3. april 1970	10.585 kr.
provision 6. maj 1970	12.077 kr.
i alt:	<u>116.631 kr.</u>

For så vidt angår provisionsbeløbene har boet oplyst, at disse vedrører nogle af afdøde tegnede livsforsikringer, i hvilken forbindelse det er anført, at der for en forsikringsfunktionær i afdødes stilling kan gå mange år, inden han har lejlighed til at tegne forsikringer, der medfører provision af den omhandlede størrelse, samt at der alene er tale om lejlighedsvis tegning baseret på bekendtskab, slægtskab og lignende.

Under henvisning hertil er det gjort gældende, at provisionsindtægterne tillige med honoraret på 250 kr. må anses for éngangsindtægter, der ikke skal omregnes til helårsindkomst ved skatteberegningen.

Det er fra skatterådets side anført, at klageren i tidligere år har oppebåret provision vedrørende tegning af forsikringer – for årene 1968 og 1969 dog kun henholdsvis 93 kr. og 60 kr. – og at

der er tale om indtægt for almindeligt udført arbejde, hvorfor der ved skatteberegningen bør ske omregning til helårsindtægt.

Landsskatteretten finder at kunne tiltræde det af skatterådet anlagte synspunkt, hvorfor det må have sit forblivende ved den påklagede skatteberegning for så vidt angår afdødes indtægt på i alt 116.631 kr.

I overensstemmelse med den af skatterådet afgivne indstilling vil afdødes skattepligtige indkomst for skattepligtsperioden fra den 1. januar til den 15. august 1970 være at nedsætte til 84.377 kr.

I den nedenfor anførte landsskatteretskendelse har flere spørgsmål været til behandling, derunder også spørgsmålet om en renteudgift for en indfriet gæld.

LSR. I. 1974 nr. 3-DB 31/4.

Boet efter NN i X, klager over, at skatterådet for Y skattekreds har ansat afdødes skattepligtige helårs- og delårsindkomst til henholdsvis 33.841 kr. og 10.500 kr.

Det fremgår af sagen, at afdøde, der indtil sin død drev en landbrugsvirksomhed, havde regnskabsår fra 1/5 til 30/4.

Da afdøde afgik ved døden den 9. april 1974, vil den afsluttende ansættelse i medfør af kildeskatelovens § 93 være at foretage på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra 1. maj 1973 til 9. april 1974 (344 dage), idet den således opgjorte indtægt omregnes efter reglerne i kildeskatelovens §§ 94 og 95 dels til 1 års indtægt, helårsindkomsten (365 dage), dels til indkomsten i delperioden, delårsindkomsten, d.v.s. fra kalenderårets begyndelse til dødsfaldet (99 dage).

De påklagede, ved skatterådets ansættelser foretagne ændringer af helårsindkomsten og delindkomsten beror på, at skatterådet har omregnet de i den selvangivne indkomst i perioden 1. maj 1973 til 9. april 1974 indeholdte indtægter ved jord- og staldleje til helårsindtægt med brøken $\frac{365}{344}$ og til delårsindtægt med brøken $\frac{99}{344}$, at skatterådet i delårsindkomsten har medregnet $\frac{4}{12}$ af en indtægt ved tillidshverv i perioden 1. maj 1973 til 9. april 1974, samt at skatterådet har betragtet en i perioden 1. juli til 31. december 1973 afholdt renteudgift på 261 kr. som en eengangsudgift, der herefter er medregnet i helårsindkomsten og delårsindkomsten med dette beløb uden omregning.

ad jord- og staldleje

Det fremgår af sagen, at der i indtægten i perioden 1. maj 1973 til 9. april 1974 indgår følgende indtægter ved jord- og staldleje:

Jordleje 1. april til 31. oktober 1973	6.581 kr.
Jordleje 1. april til 9. april 1974	719 kr.
Staldleje 1. november 1973 til 9. april 1974	1.061 kr.
i alt	<u>8.361 kr.</u>

Boet har protesteret mod, at denne indtægt er omregnet på normal måde til helårs- og delårsindkomst, idet boet har nedlagt påstand om, at der i helårsindkomsten alene medregnes indtægten ved jordleje i tiden 1. maj til 31. december 1973 og i tiden 1. april til 9. april 1974 og at der i delårsindkomsten kun medregnes indtægten i tiden 1. april til 9. april 1974, samt at der i helårsindkomsten kun medregnes indtægter ved staldleje i tiden 1. november

	99 (1. januar til 9. april)
1973 til 9. april 1974 og i delårsindkomsten alene	160 (1. november 1973 til 9. april 1974)

heraf.

Landsskatteretten må imidlertid være enig med skatterådet i, at indtægt ved jord- og staldleje er en almindelig løbende indtægt, der principielt vil være at omregne som sket ved ansættelsen til helårs- og delårsindkomst.

Da en omregning til helårsindkomst imidlertid efter det foreliggende indebærer, at den beregnede helårsindkomst på dette punkt bliver større end den faktiske indtægt i et år, finder landsskatteretten, at der i helårsindkomsten alene skal medregnes den indtægt, der svarer til et helt års indtægt, opgjort således:

Jordleje 1. april til 31. oktober 1973	6.581 kr.
Staldleje 1. november 1973 til 31. marts 1974	1.000 kr.
	7.581 kr.
Da indtægten ved jord- og staldleje indgår i den beregnede helårsindkomst med	8.871 kr.
vil ansættelsen af helårsindkomsten herefter være at nedsætte med	1.290 kr.

hvilket er tiltrådt af statsskattedirektoratet.

Ansættelsen af delårsindkomsten vil f.s.v. være at stadfæste.

ad indtægt ved tillidshverv

Det er oplyst, at afdøde var medlem af tilsynsrådet for Sparekassen i Y, og een gang om året umiddelbart før sparekassens regnskabsafslutning den 31. marts modtog sit honorar herfor. Afdøde var ikke fratrådt som medlem af tilsynsrådet ved sin død, men der blev ikke udbetalt honorar efter hans død.

Boet har nedlagt påstand om, at der i delårsindkomsten alene medregnes 3/12 af det oppebårne honorar.

Retten finder imidlertid, at det pågældende honorar må betragtes som en indtægt, der ikke hører til den normale, løbende indkomst, jfr. kildeskattelovens § 95, stk. 1, og at honoraret derfor i overensstemmelse med bestemmelsen i samme lovs § 95, stk. 2, skal indgå i delårsindkomsten med det fulde beløb.

Da honoraret har udgjort	5.968 kr.
og da skatterådet ved ansættelsen af delårsindkomsten har medregnet 4/12 heraf	
eller	1.989 kr.
vil delårsindkomsten herefter være at forhøje med	3.979 kr.

hvilket ligeledes er tiltrådt af statsskattedirektoratet.

ad renteudgift

Det fremgår af sagen, at klageren fra 1. juli til 31. december 1974 har haft en renteudgift på 261 kr. af en ophørt gæld.

Skatterådet, der ved ansættelsen af helårs- og delårsindkomsten har betragtet denne renteudgift

som en eengangsudgift, jfr. kildeskattelovens § 95, har herefter uden omregning medregnet 261 kr. i såvel helårs- som delårsindkomsten.

Boet har nedlagt påstand om, at den pågældende renteudgift ved ansættelsen af helårsindkomsten omregnes til helårsudgift, og at der ved ansættelsen af delårsindkomsten bortses fra udgiften.

Retten må imidlertid være enig med skatterådet i, at den pågældende renteudgift efter det foreliggende ikke kan betragtes som en normal løbende udgift, idet den ville have været den samme, selv om afdøde havde levet længere, og at den derfor ikke ved ansættelsen af helårs- og delårsindkomsten skal omregnes, men indgå med det beløb, der faktisk er afholdt som renteudgift.

Den påklagede ansættelse af helårsindkomsten vil herefter alene være at nedsætte med 1.290 kr. til 32.551 kr., medens den påklagede ansættelse af delårsindkomsten vil være at forhøje med 3.979 kr. til 14.479 kr.

Folkepension

Hvis der i en mellempriorode på 6 måneder indgår 4 måneders folkepension, fordi afdøde først hen på året har fået folkepension tilkendt, skal dette beløb omregnes til helårsindkomst med brøken $12/6$ d.v.s. ganges med 2. Hvis afdøde først hen på året havde fået den ansættelse, han havde, da han døde den 30. juni, skal lønindtægten ganges med 2.

Hvis afdøde fra årets begyndelse oppebar folkepension, kan denne ikke indgå i helårsindkomsten med mere end 12 gange det månedlige beløb, han modtog, medens han levede, uanset på hvilket tidspunkt af måneden dødsfaldet indtraf.

Eksempler på beregning af helårsindkomsten, når der i mellempriorodeindkomsten indgår folkepension, foreligger i følgende 2 landsskatteretskendelser:

LSR. I. 1972 nr. 5-DB. 5.

Dødsboet efter den den 21. juli 1972 afdøde NN klager over, at X skatteråd ved omregningen af indkomsten for perioden 1. januar til 21. juli 1972 til helårsindkomst har beregnet den afdøde tilkommende folkepension, 766 kr., til 12x766 kr.

Det fremgår af sagen, at folkepensionen blev tildelt afdøde for første gang for juli 1972 og først udbetalt efter hendes død.

Landsskatteretten må herefter være af den opfattelse, at folkepensionen for juli måned ved omregningen af indkomsten for perioden 1. januar til 21. juli 1972 til helårsindkomst skal henregnes til den løbende indkomst, jfr. kildeskattelovens § 35, stk. 3, og den påklagede skatteberegning vil derfor være at ændre i overensstemmelse hermed.

LSR. I. 1970 nr. 4-DB. 2.

Dødsboet efter den den 14. december 1970 afdøde pensionerede A klagede over den af skatterådet foretagne skatteberegning på grundlag af den for afdøde i medfør af kildeskattelovens § 14, stk. 2, foretagne afsluttende indkomstansættelse for tiden 1. januar til 14. december 1970.

Det fremgår af sagens oplysninger, at skatterådet ved den nævnte afsluttende ansættelse har ansat afdødes indkomst i den pågældende periode til 16.822 kr. i overensstemmelse med den af boet indgivne selvangivelse, og at skatterådet ved beregningen af det for perioden skyldige skattebeløb under henvisning til bestemmelsen i kildeskattelovens § 35, stk. 3, har omregnet den nævnte indkomst, således at den svarer til et helt års indkomst. På grundlag af en årsindkomst på 17.643 kr. er det skyldige skattebeløb herefter opgjort til 2.906 kr.

Fra boets side er der protesteret imod, at den for mellemprioroden selvangivne indkomst er omregnet til helårsindkomst, idet der er henvist til, at det selvangivne beløb, der omfatter indtægt i form af pension, renter og aktieudbytte, reduceret med udgifter til fagforeningskontingent, sygekassekontingent og forsikringsydelse i forvejen vedrører en 12 måneders periode.

Efter det herom oplyste må landsskatteretten give boet medhold i, at skatteberegningen, for så vidt angår mellemprioroden, skal foretages uden afpasning som omhandlet i kildeskattelovens § 35, stk. 3, og den påklagede skatteberegning vil følgelig være at ændre i overensstemmelse hermed.

Lønindkomst

Såfremt afdøde modtog sin løn forud, og f.eks. havde modtaget 3 måneders løn, så skal dette beløb ganges med 4 ved beregning af helårsindkomst; der må også her bortses fra dødsfaldsdatoen¹.

Obligationsrenter

Såfremt der i mellempriorodeindtægten indgår obligationsrenter, omregnes rentebeløbet i princippet til helårsindkomst ved opgangning efter mellempriorodens længde.

Da der imidlertid, som foran omtalt, i mellemprioroden sker en opsamling af rentebeløb, hvormed afdøde hidtil har haft skattehenstand, kan en sådan omregning efter omstændighederne medføre, at der i helårsindkomsten kommer mere end et fuldt års renter.

I ligningsdirektoratets cirkulære nr. 321 af 7. marts 1972² er derfor f.s.v. angår obligationsrenter foreskrevet, at der i helårsindkomsten ikke må medtages mere end et års renter.

Bank- og sparekasserenter

Med hensyn til renter af bank- og sparekassebøger har ligningsdirektoratet anvist skatterådene og nu ligningskommissionerne at foretage beregningen

1. I utrykt landsskatteretskendelse i LSR. I 1973 nr. 1-DB. 4 har landsskatteretten godkendt, at en den 6. februar afdød lønmodtager, der havde modtaget løn for januar og februar, ved omregning til helårsindkomst skulle anses at have modtaget 1/6 af en årsløn.

2. jfr. foran side 55

af et tilsvarende maksimum på grundlag af den beregningsperiode, der ligger bag hver enkelt rentebeløb.

Er eksempelvis et bankrentebeløb i en mellemprioride fra 1. januar til 30. juni indtjent, d.v.s. beregnet fra sidste tilskrivning den 1. marts i året før dødsfaldet indtil 30. juni, d.v.s. en renteperiode på 16 måneder, må rentebeløbet kun indgå i helårsindkomsten med 12/16.

Den regulerede helårsindkomst

Den helårsindkomst, der findes ved at omregne den løbende indkomst til 365 dages indkomst, reguleres med éngangsindtægter og éngangsudgifter; den er derefter den konstruerede skattepligtige helårsindkomst for afdøde, og efter de foreskrevne beregningsfradrag konstateres det, hvad slutskatten for afdøde ville være efter de for dødsåret gældende udskrivningsregler.

Derved finder man helårsskatten.

Fra 1975 beregnes helårsskatten uden at der i helårsindkomsten foretages fradrag med personfradrag. I helårsskatten sker derefter nedslag med et beløb svarende til skatten på laveste indkomsttrin af et personfradrag, eller hvis afdøde var gift, to personfradrag.

Skattetilsvaret for mellemprioriden

For mellemprioriden skal der derefter betales så stor en del af helårsskatten, som delårsindkomsten (ved kalenderårsregnskab lig med mellempriorideindkomsten) udgør af den regulerede helårsindkomst.

Der vil nedenfor¹ blive givet en række eksempler på beregning af helårsindkomst.

1. Side 94 ff.

Kapitel 8: Hvornår bør afsluttende ansættelse for mellemprioroden kræves

Ligningskommissionens overvejelser

Skattemyndighederne kan ifølge kildeskattelovens § 14 altid forlange, at der skal foretages afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Fristen for fremsættelse af kravet er 6 måneder fra dødsfaldet, dog mindst 2 måneder fra ligningskommissionens modtagelse af § 14-opgørelsen¹. Kravet om afsluttende ansættelse skal være kommet frem til boet inden fristens udløb^{2,3}.

Fra denne frist kan ikke dispenseres; forsømmer ligningskommissionen at kræve afsluttende ansættelse for mellemprioroden, kan ingen overordnet skattemyndighed give adgang til ansættelse.

Har ligningskommissionen meddelt, at afsluttende ansættelse ikke vil blive krævet, må det dog antages, at kommissionen inden for den i loven fastsatte frist kan omgøre sin beslutning, hvis den viser sig at være truffet ved en fejltagelse, f.eks. hvis kommissionen efterfølgende bliver bekendt med, at der skal betales tillægsskat i henhold til pensionsbeskatningslovens § 48.

Korrekt opgørelse en betingelse

Det er yderligere en betingelse for, at fristen på 2 måneder fra modtagelse af § 14-opgørelsen løber, at denne opgørelse er korrekt, d.v.s. indeholder fuldstændige og sandfærdige besvarelser af alle de spørgsmål, der fremgår af blanketten.

Er der væsentlige fejl i § 14-opgørelsen, udskydes fristen, som først løber

1. jfr. kildeskattelovens § 14, stk. 6.

2. jfr. dødsbovejledningen s. 57.

3. Et bo klagede over, at ligningsmyndigheden havde fastholdt sit krav om, at der skulle ske afsluttende ansættelse for mellemprioroden. Opgørelsen i henhold til kildeskattelovens § 14 var modtaget af ligningsmyndigheden d. 23. marts 1983, hvorefter fristen i henhold til kildeskattelovens § 14, stk. 6, udløb d. 23. maj 1983. Ligningsmyndigheden krav om afsluttende ansættelse for afdøde var meddelt ved skrivelse af 24. maj 1983.

Ligningsmyndigheden henholdt sig til, at der på ligningskommissionens møde d. 19. maj 1983 var truffet beslutning om kravets fremsættelse.

Skattedepartementet udtalte, at muligheden for at forlange afsluttende ansættelse for afdøde må anses for bortfaldet, da ligningsmyndighedens meddelelse af dette krav først er afsendt efter fristens udløb. (550-403-486).

fra det tidspunkt, da manglerne er afhjulpne. Viser det sig senere, at opgørelsen var behæftet med mangler, kan ligningskommissionen, uanset om boet har haft kendskab til, at den § 14-opgørelse, det har indgivet, var fejlagtig, kræve afsluttende ansættelse for mellemprioroden foretaget. Det er klart, at et sådant senere krav bør fremsættes, så snart ligningskommissionen bliver klar over fejlen og dens betydning for afgørelsen; kravet må under alle omstændigheder fremsættes inden 2 måneder fra det tidspunkt, da en korrigeret § 14-opgørelse er modtaget af kommissionen¹.

Restskat på 4.000 kr.

Ligningskommissionens første overvejelse må efter loven naturligt dreje sig om, hvorvidt en afsluttende ansættelse kan forventes at medføre påligning af et restskattebeløb på 4.000 kr. eller derover.

Særlig indkomst i mellemprioroden

Ligningskommissionen bør undersøge, om der kan være foretaget dispositioner i mellemprioroden med særlig indkomstskat til følge.

Der er ikke betalt forskudsskat af særlig indkomst, og der skal derfor mindre til for at nå restskattebeløbet 4.000 kr., når der kan være tale om særlig indkomst.

Ved sammenligning mellem afdødes sidste selvangivelse, specielt formuespecifikationen, og § 14-opgørelsen, må det undersøges, om der i mellemprioroden er sket salg af aktier eller andre skattemæssige aktiver, som kan medføre konstatering af særlig indkomst eller almindelig indkomst som følge af spekulationshandler.

Som nævnt foran s. 27 skal der blandt udestående fordringer medtages afdødes tilgodehavende feriepenge, der både kan vedrøre dødsåret og året før dødsåret. Navnlige når dødsfaldet er indtruffet senere på året, men inden afdøde havde holdt ferie, vil indkomsten være større end forudsat ved forsudsregistreringen.

Tillægsskat

Såfremt der i mellemprioroden er sket en ophævelse af kapitalpensionsordning, forsikringer med løbende udbetalinger (renteforsikringer) eller en rate-

1. Objektive fejl i § 14-opgørelsen må også antages at suspendere tidspunktet for fristen efter statsskattelovens § 43.

forsikring i pensionsøjemed, kan der i medfør af pensionsbeskatningslovens § 48 være tale om at påligne afdøde tillægsskat.

Ifølge cirkulære nr. 175 af 23. juli 1973 må der i disse tilfælde forlanges afsluttende ansættelse for mellemp perioden.

Det kan tænkes, at den officielle meddelelse om ophævelsen ikke når frem inden udløbet af fristen for at forlange afsluttende ansættelse foretaget.

Blanketten til § 14-opgørelsen pålægger derfor boet udtrykkeligt at svare på spørgsmålet, om en sådan ophævelse har fundet sted i mellemp perioden. Hvis boet undlader at besvare spørgsmålet, må ligningskommissionen afkræve boet et svar. Er besvarelsen urigtigt negativ, må ligningskommissionen efterfølgende, uanset fristen i § 14, kunne forlange afsluttende ansættelse for mellemp perioden foretaget.

Aktieudbytter

Indgår der i afdødes forskudsregistrering væsentlige beløb i aktieudbytter, må ligningskommissionen undersøge, hvorvidt disse udbytter kan antages at have være deklareret i mellemp perioden; er dette tilfældet, vil det være nærliggende at begære afsluttende ansættelse, hvis afdødes trækprocent lå væsentligt over udbytteskattens 30 procent.

Obligationsrenter

Havde afdøde sin væsentligste indtægt i form af obligationsrenter, vil han, hvis dødsfaldet indtræder for eksempel den 2. juli, ofte have oppebåret hele sin årsindtægt, men da skatten opkræves som B-skat, vil i reglen kun halvdel af den skyldige skat være betalt.

Også under disse omstændigheder vil en afsluttende ansættelse være naturlig.

Forskudsregistrerede fradrag

Ligningskommissionen må også på grundlag af forskudsregistreringen undersøge, hvilke fradrag afdøde kunne påregne for et helt år. En række fradrag, deriblandt ofte meget betydelige forsikringsfradrag, vil referere sig til forsikringspræmier – eller f.eks. indekskontraktbidrag – der sædvanligvis skal betales i slutningen af året. Hvis disse ydelser ikke er betalt i mellemp perioden, betyder det, at det månedlige fradrag på afdødes skattekort faktisk har været for stort; en afsluttende ansættelse for mellemp perioden vil ofte give anledning til restskat.

Såfremt afdøde i flere år har betalt betydelige restskatter, kan det tyde på, at han bevidst har ladet sig forskudsregistrere for lavt; det må da være nærliggende for ligningskommissionen at kræve ansættelse for mellemp perioden.

Overført restskat

Restskattebeløb – indtil 5.000 kr. – overføres efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, til opkrævning sammen med forskudsskatten for året efter slutligningsåret. Eksempelvis opkræves restskatten for indkomståret 1983, hvis slutligningsår er 1984, sammen med forskudsskatten for 1985. Såfremt et betydeligt restskattebeløb er indregnet i dødsårets forskudsskat, må man være opmærksom på, at den i mellemp perioden opkrævede forskudsskat først anvendes til dækning af hele den overførte restskat. Kun hvad der derefter måtte være tilovers, går til dækning af indkomstskatten for selve mellemp perioden. Ved opgørelsen indgår både restskatten og den almindelige indkomstskat for mellemp perioden med deres fulde beløb. Derfor vil den endelige skat i denne situation ofte blive større end den foreløbige skat – især hvis dødsfaldet sker tidligt på året.

Indekskontrakter

Man må i denne forbindelse være opmærksom på det noget komplicerede forhold med hensyn til indskud på indekskonti.

Året før dødsåret

Ved slutligningen for året før dødsfaldet vil en indekskontohaver have fået fradrag for det indskud, der forfaldt den 31. december det pågældende år; fradraget har til forudsætning, at bidraget indbetales i respitperioden, som i dette tilfælde er dødsåret.

Har betalingen ikke fundet sted inden dødsfaldet¹, kan indbetaling ikke foretages, da indekskontrakten bortfalder ved kontohaverens død².

Dette betyder, at ansættelsen for året før dødsfaldet må ændres, og indkomsten forhøjes med det ikke-indbetalte indeksbeløb.

1. Med hensyn til det fradrag, der til og med indkomståret 1982 måtte være givet i den afdødes mands indkomst for indskud på hustruens indekskonti, opretholdes dette trods dødsfaldet, men på betingelse af, at enken inden dødsårets udløb betaler indskuddet. Efter indførelsen af de nye ægtefællebeskatningsregler skal fradraget foretages ved hustruens indkomstopgørelse.
2. jfr. bekendtgørelse nr. 334 af 5/7 1972, § 15, stk. 3.

Spørgsmålet er behandlet i

LSR. I. 1970 nr. 6-1177.

Fru A, hvis afdøde ægtefælle, direktør A for indkomståret 1970 havde selvangivet sin indkomst til 71.874 kr., og var blevet ansat af X kommunes ligningskommission til en skattepligtig indkomst på 74.955 kr., klager over, at skatterådet for Y skattekreds har ansat hans skattepligtige indkomst til 76.135 kr.

Den påklagede ansættelse beror bl.a. på, at skatterådet ikke har godkendt et af afdøde ved indkomstopgørelsen foretaget fradrag på 1.180 kr. vedrørende en indeksskontrakt.

Klagen til landsskatteretten angår alene denne forhøjelse.

Det er under sagens behandling oplyst, at klagerens ægtefælle ved indkomstopgørelsen for 1970 foretog fradrag for indskud på en indeksskonto med 1.180 kr., men at beløbet på grund af klagerens død i 1971 ikke blev betalt, som følge af at kontrakten ophører ved dødsfald. Afdødes hustru har anmodet om at få beløbet på 1.180 kr. belagt med en afgift på 25 pct. i stedet for, at beløbet tillægges indkomsten, idet hun har henvist til, at der ikke foreligger misligholdelse af kontrakten.

Da det pågældende beløb ikke er indbetalt, er der ikke hjemmel til at pålægge afgift, og landsskatteretten er herefter enig med skatterådet i, at beløbet med rette er tillagt indkomsten, jfr. cirkulære nr. 17 af 28. januar 1966 om fradrag for indbetalinger til indeksskontrakter på opsparingsbevis. Den påklagede ansættelse vil herefter være at stadfæste.

Dødsåret

For dødsåret er forholdet det, at der ved forskudsregistreringen er givet fradrag for det bidrag, der vil forfalde den 31. december i dødsåret. Efter Statskattedirektoratets cirk. nr. 538 af 20. juli 1977, kan der gives fradrag for et indskud på en indeksskonto, der er indbetalt på konto'en i det år, på hvis 31. december bidraget forfalder, selvom konto'en er ophævet i årets løb. Det er alene påkrævet, at indbetalingen har fundet sted før konto'ens ophævelse. Anvendt på dødsfaldssituationen betyder denne bestemmelse, at indekssbidrag indbetalt i mellemperioden kan fradrages ved opgørelse af mellemperiodeindtægten, selvom bidragets forfaldsdag først er den 31. december i dødsåret^{1,2}. Der kan derimod ikke gives fradrag ved betaling efter dødsdagen, jfr. side 85 note 2.

Erhvervsindkomst

Hvis afdøde drev erhvervsvirksomhed, vil det ofte være formålstjenligt at begære afsluttende ansættelse for mellemperioden, og dette gælder ganske

1. Tidligere blev det antaget, at bidraget ikke kunne fradrages ved opgørelsen af mellemperiodeindkomsten, heller ikke selvom det var betalt i mellemperioden (Skd. 3. 33-131/1974).

2. Landsskatteretten har taget stilling til spørgsmålet i LSR 1982-5-DB.12, jfr. s. 46.

særligt, når der i virksomheden findes skattemæssige aktiver, driftsmidler, der har været afskrevet på, og varelager.

Forskudt regnskabsår

Har afdøde haft forskudt regnskabsår, vil afsluttende ansættelse normalt være ønskelig, bl.a. fordi der, som tidligere omtalt, ofte vil være betalt forskudsskatter for langt kortere tid end mellemprioroden.

Efterbetalingssag

Såfremt § 14-opgørelsens oplysninger sammenholdt med afdødes seneste selvangivelse giver grundlag for at antage, at der kan være tale om skatteunddragelse fra afdødes side, bør ligningskommissionen først og fremmest kræve afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Såfremt afdøde ikke var bogførings- eller regnskabspligtig, må ligningskommissionen samtidig meddele boet, at der skønnes at være grundlag for at rejse efterbetalingssag mod boet.

Var afdøde bogførings- eller regnskabspligtig, eller havde han været det i året før dødsfaldet, er ligningskommissionens frist for at rejse efterbetalingssag 6 måneder fra modtagelsen af § 14-opgørelsen, jfr. statsskattelovens § 43. Dette betyder ikke, at skattemyndigheden i disse tilfælde har længere frist til at begære afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Mulighed for overskydende skat

Er ligningskommissionen opmærksom på, at boet kan opnå betydelige tilbagebetalinger ved at kræve afsluttende ansættelse, bør kommissionen gøre boet opmærksom herpå¹; det vil dog normalt ikke være muligt for den at danne sig nogen mening herom, førend boets frist for at begære afsluttende ansættelse er udløbet.

Der er principielt intet til hinder for, at ligningskommissionen kræver afsluttende ansættelse for mellemprioroden, selv om det er klart, at dette vil medføre overskydende skat med 500 kr. eller mere til boet; men kommissionen har ingen pligt til at foranledige en afsluttende ansættelse i disse tilfælde.

Ligningskommissionens naturlige pligt er at sikre, at skyldige skattebeløb bliver betalt. Hvis kommissionen ved en ganske kort behandling af sagen bliver klar over, at der ikke kan være tale om restskat på 4.000 kr. eller

1. jfr. dødsbovejledningen s. 59.

mere, kan boet ikke bebrejde kommissionen, at man først ved en senere gennemgang efter udløbet af den frist, der gælder for skattemyndighedens krav om afsluttende ansættelse, bemærker, at en ansættelse ville have medført udbetaling af overskydende skat.

Hvis boet inden udløbet af ligningskommissionens frist gør kommissionen opmærksom på, at boet fejlagtigt ikke har fået begæret afsluttende ansættelse for mellemprioroden og på, at dette kan medføre tab af et krav på overskydende skat, bør kommissionen forlange afsluttende ansættelse foretaget¹. En nægtelse heraf kan ikke påklages til skatterådet og landsskatteretten; men den afsluttende ansættelse kan evt. foretages af amtsligningsrådet eller ligningsrådet.

Medarbejdende ægtefælle

Hvis samlevende ægtefæller begge har deltaget i væsentligt omfang i driften af den ene ægtefælles eller begges erhvervsvirksomhed, kan ægtefællerne anmode om at indtil 50%, dog højst 89.000 kr. af virksomhedens overskud, opgjort efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 37 A stk. 2, overføres til den af ægtefællerne der er »medarbejdende«. – Beløbet 89.000 kr. reguleres efter udskrivningslovens § 4². Iflg. lovbestemmelsen kommer den ikke til anvendelse i det indkomstår, hvor den ene af ægtefællerne dør³.

Såfremt det er den ægtefælle, der er forskudsregistreret som medarbejdende, der afgår ved døden, må der af boet begæres afsluttende ansættelse for mellemprioroden, for at få den pågældendes forskudsskat tilbagebetalt, og tilbagebetaling finder kun sted, hvis forskudsskatten andrager mindst 500 kr.

Hvis det er »hovedpersonen«, der afgår ved døden, vil den efterlevende »medarbejder« få en stor overskydende skat. Hovedpersonens indkomst i mellemprioroden vil blive meget større end forudsat ved forskudsregistreringen, og det vil derfor i disse tilfælde være skattemyndighederne, der må kræve afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Reglerne var tidligere affattet således, at alene hustruen kunne forskudsregistreres som medhjælpende.

I et for statsskattedirektoratet refereret tilfælde døde den medhjælpende hustru den 23. juni 1976. Ægtefællerne havde juniregnskab. Mellemprioroden

1. Statsskattedirektoratet har givet udtryk for denne opfattelse i 360-403-627 og 360-403-500.

2. Beløbsgrænsen er for indkomståret 1985 112.700 kr. og for 1986 114.900 kr.

3. Ved lov nr. 194 af 9. april 1986 er kildeskattelovens § 37 A ophævet fra indkomståret 1987. Reglerne om overførsel til en medarbejdende ægtefælle er ved samme lov i stedet indsat i kildeskattelovens § 25 A, stk. 3-6. Beløbsgrænsen, der fremover reguleres efter personskattelovens § 20, er samtidig fastsat til 117.300 kr. for 1987.

var herefter tiden fra 1. juni 1975 til 23. juni 1976. Ved en i henhold til kildeskattelovens § 15 jf. § 14 foretagen afsluttende ansættelse af hustruens indkomst, måtte der kunne overføres en andel af ægtefællernes virksomheds overskud i indkomståret 1. juni 1975 til 31. maj 1976, ved hvis udløb ægtefællerne var sambeskattede, jfr. kildeskattelovens § 37 A, stk. 1. Der kunne derimod ikke ske overførsel f.s.v. angår overskud i perioden 1. juni til 23. juni 1976, idet reglerne om medhjælpende hustru ikke anvendes i det indkomstår, hvori en af ægtefællerne dør jfr. kildeskattelovens § 37 A, stk. 3 og 4. Ved beregning af helårsindkomst og delårsindkomst måtte hustruindkomsten iflg. foranstående behandles som en engangsindtægt. (H. 17314)¹.

I sag Skd. VIII 88-B-38/1980 (F. 72737) statueredes det, at et ægtepar, der havde forskudt indkomstår med udløb 30. sept. 1979, uanset skilsmisse den 5. dec. 1979, kunne anvende reglen om medhjælpende ægtefælle i § 37 A, for indkomståret 1979, der jo for de pågældende udløb 30. sept.

Boets overvejelser

Boet må gøre sig ganske de samme overvejelser som ligningskommissionen når det skal vurdere mulighederne for overskydende skat.

Opsparet overskud

Som led i *skattereformen* er fra indkomståret 1987 indført en såkaldt virksomhedsskatteordning², som kan anvendes af selvstændige erhvervsdrivende. Efter ordningen opdeles erhvervsvirksomhedens overskud – opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler og efter renter – i et beregnet kapitalafkast og et resterende overskud.

Kapitalafkastet er kapitalindkomst, der beskattes proportionalt efter personskatteloven. Det resterende overskud er personlig indkomst, der beskattes progressivt, når det hæves fra virksomheden. Undlader skatteyderen at hæve hele eller en del af det resterende overskud, således at dette bliver stående i virksomheden, beskattes den indestående del med en foreløbig virksomhedsskat på 50 pct. Det opsparede overskud med fradrag af virksomhedsskatten indgår på virksomhedens konto for opsparet overskud. Når skatteyderen senere hæver det opsparede overskud beskattes det endeligt som personlig indkomst.

Da kontoen for opsparet overskud kan tømmes uden betaling af skat, hvis

1. jfr. også dødsbovejledningen s. 180.

2. jfr. lov nr. 144 af 19. marts 1986.

der ikke foretages en afsluttende ansættelse for mellemprioroden, er det i virksomhedsskattelovens § 20 bestemt, at der skal foretages afsluttende ansættelse, hvis indeståendet på kontoen for opsparet overskud overstiger 65.000 kr. ved udgangen af året før dødsåret.

Boet skal indsende selvangivelse inden udløbet af de almindelige frister i kildeskattelovens § 14, stk. 3.

Af- og nedskrivning

Boet må her være opmærksom på, at hvis afdøde som erhvervsdrivende havde mulighed for ved af- eller nedskrivninger at formindske sin skattepligtige indkomst, kan af- og nedskrivning også foretages ved indkomstopgørelsen for mellemprioroden. Boet er herved frit stillet inden for lovens rammer med hensyn til af- og nedskrivningens størrelse – dog må det erindres, at afskrivninger kun foretages forholdsmæssigt i forhold til mellempriorodens længde – men man skal betænke, at et ellers skattefrit bo bliver skattepligtigt, hvis der ved opgørelsen af indkomsten i mellemprioroden foretages større afskrivninger eller nedskrivninger end de i § 14-opgørelsen benyttede bundne af- og nedskrivninger.

Negativ mellempriorodeindkomst

Vil en opgørelse af indkomsten for mellemprioroden resultere i en negativ indkomst, vil dette give ret til udbetaling af overskydende skat, såfremt der er erlagt mindst 500 kr. i foreløbige skatter; det vil derfor allerede af denne grund være rigtigt af boet at begære afsluttende ansættelse.

Overførelse af underskud

Skulle der imidlertid ikke være betalt foreløbige indkomstskatter med 500 kr., kan det alligevel være i boets interesse at begære afsluttende ansættelse. Dette gælder, hvis boet er eller kan ventes at blive skattepligtigt. Den negative indkomst i mellemprioroden kan nemlig kun føres videre til boets indkomstopgørelse, såfremt den negative indkomst er konstateret gennem en afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Negativ saldo

Såfremt afdødes indkomstopgørelse for året før dødsåret udviste en negativ saldo, der efter afskrivningslovens § 5 skulle udlignes i dødsåret, må det anta-

ges, at boet kan vælge mellem at udligne saldoen i mellempærioden eller i boets første indkomstår; boet må dog tage hele den negative saldo til indtægt enten i mellempærioden eller i boets indkomstår (sag: DB 611. Skd. 5 j.n. D-200).

Såfremt boet skulle ønske at udligne saldoen i mellempærioden, f.eks. fordi den derved fremkommende ekstra skattebyrde ligger inden for de 3.999 kr.'s restskat, der ikke kan kræves betalt, må det anses for nødvendigt, at boet begærer afsluttende ansættelse for mellempærioden foretaget.

Boet ønskes gjort skattepligtigt

Boet kan have en særlig interesse i at gøre et ellers skattefrit bo skattepligtigt. Dette vil være tilfældet, såfremt der i et af boets indkomstår kan forventes en negativ indkomst, som ikke kan dækkes ved fremførelse i et af boets senere indkomstår efter bestemmelsen i ligningslovens § 15. Gøres boet skattepligtigt, vil det i denne situation få ret til den såkaldte carry-back, d.v.s. en vis skattetilbagebetaling inden for et beløb af 30 pct. af det udækkede underskud, jfr. kapitel 13.

Større afskrivninger

Foreligger en sådan situation, må boet begære afsluttende ansættelse for mellempærioden og derefter i indkomstopgørelsen foretage en afskrivning eller nedskrivning, der er større end de bundne af- og nedskrivninger i § 14-opgørelsen.

Overskridelse af 15 måneders fristen

Skulle denne mulighed ikke foreligge, fordi der ikke er aktiver, der kan afskrives eller nedskrives, må boet gøres skattepligtigt ved, at behandlingen strækkes ud over 15 måneder fra dødsdagen.

Anvendelse af investeringsfondshenlæggelse

Havde afdøde hævet på investeringsfondskontoen til anskaffelser i mellempærioden, skal boet være opmærksom på, at der må begæres afsluttende ansættelse for mellempærioden, for at henlæggelsen er anvendt i lovens forstand¹. Dette skyldes, at henlæggelsen først ved den forlods afskrivning, der

1. Sker dette ikke må efterbeskatning ske, medmindre de overtages af en enearving, jfr. s. 64. Den forlods afskrivning, der finder sted, kan ikke antages at gøre et ellers skattefrit bo skattepligtigt, som tilfældet ville være, hvis der var normalafskrevet mere end de bundne afskrivninger.

finder sted i mellemprioroderegnskabet, er blevet benyttet i investeringsfundslovens betydning¹.

LSR. 1. 1970 nr. 1-163.

Boet efter NN klager over, at amtsskatterådet for X amtsskattekreds har forhøjet den for afdøde for skatteåret 1966/67 oprindeligt foretagne indkomstansættelse, 60.563 kr. til 80.563 kr. samt over, at skatterådet for Y skattefreds har forhøjet den for boet for indkomståret 1970 oprindeligt foretagne formueansættelse, 760.815 kr. til 764.362 kr.

Ovennævnte, som afgik ved døden den 15. december 1970, fik den 17. september 1970 frigivet 5.068 kr. af en for skatteåret 1966/67 foretaget henlæggelse til investeringsfunds. Beløbet skulle anvendes til forlods afskrivning på hans andel af udgiften til køb af en letmetalbak til en fiskekutter, som han var medejer af.

I boets formueopgørelse for indkomståret 1970 indgår anpart i fiskekutteren med:

Saldoværdi primo 1970		3.541 kr.
andel i nyanskaffelser	5.604 kr.	
+ forlods afskrivning gennem frigivne investeringsfundsmidler	5.068 kr.	536 kr.
		4.077 kr.
+ 30 pct. afskrivning		1.223 kr.
ny saldoværdi		2.854 kr.

og saldoafskrivningsbeløbet er fratrullet i indkomstopgørelsen for mellemprioroden 1. januar til 15. december 1970.

Den påklagede formueansættelse beror på, at skatterådet ikke har godkendt anvendelse af investeringsfundsmidler til forlods afskrivning, hvilket har medført en forhøjelse svarende

til det frigivne beløb	5.068 kr.
+ 30 pct. saldoafskrivning	1.521 kr.
eller	3.547 kr.

hvorhos amtsskatterådet har forhøjet indkomstansættelsen for skatteåret 1966/67 med bl.a. det omhandlede frigivne beløb, der er anset for ikke-anvendt, jfr. investeringsfundslovens § 10, stk. 1.

Klagen til landsskatteretten angår kun disse forhøjelser.

Efter de i sagen foreliggende oplysninger er der foretaget en afsluttende skatteansættelse for afdøde vedrørende prioroden fra 1. januar 1970 til dødsfaldet, jfr. bestemmelserne i kildeskattelovens § 14, og der er herved taget hensyn til den med de frigivne investeringsfundsmidler foretagne forlods afskrivning. Da disse midler herved må anses for anvendt i investeringsfundslovens forstand, kan de påklagede forhøjelser ikke opretholdes, og de påklagede ansættelser vil derfor være at nedsætte med henholdsvis 5.068 kr. og 3.547 kr. til henholdsvis 75.495 og 760.815 kr.

Boet kan hæve på investeringsfunds-kontoen til forlods afskrivning på afdødes anskaffelser i mellemprioroden, men det er en betingelse for hævningen, at der foretages afsluttende ansættelse.

1. LSR. 1973 I nr. 79.

I en sag DB. 342 androg boet efter en den 4. oktober 1972 afdød gårdejer, der havde regnskabsår 1. august-31. juli, om frigivelse af investeringsfonds-henlæggelsesbeløb på 31.802 kr. til forlods afskrivning på driftsmidler anskaffet af afdøde i hans regnskabsår 1. august 1971-31. juli 1972.

Det ansøgte blev bevillet på betingelse af, at det frigivne henlæggelsesbeløb i boets afsluttende indkomstopgørelse for mellemp perioden – 1. august 1971 til 4. oktober 1972 blev forlods afskrevet på anskaffelsessummerne for de omhandlede driftsmidler.

Frigivelse blev altså indrømmet, selv om begæring herom først fremkom efter dødsfaldet, men betingelsen var dels, at afdøde havde indkøbt de pågældende driftsmidler, dels at der skulle foretages afsluttende ansættelse for mellemp perioden. (Skd. VI S-16-1973, Medd. no. 29. juli 1974 nr. 76)¹.

Nægtet afsluttende ansættelse

Såfremt ligningskommissionen ikke foretager afsluttende ansættelse for mellemp perioden i tilfælde, hvor boet mener, sådan ansættelse skal foretages, d.v.s. hvor boet mener rettidigt² at have stillet krav herom, må nægtelsen indbringes for statsskattedirektoratet.

I et dødsbo, hvor boet ikke havde anmodet om afsluttende ansættelse for mellemp perioden, havde ligningskommissionen indkrævet regnskab for mellemp perioden. Da det af regnskabet fremgik, at der forelå betydeligt underskud, der kunne fradrages i det skattepligtige bo's indkomst, foranledigede statsskattedirektoratet ansættelse foretaget. Det var direktoratets opfattelse, at når skattemyndigheden indkræver regnskabsmateriale med henblik på overvejelse af krav om afsluttende ansættelse for mellemp perioden, bør ansættelse gennemføres, når det af materialet fremgår, at det skyldes forglemmelse eller ukendskab til reglerne, at boet ikke selv anmoder derom. (360.403.17).

Det antages ikke, at landsskatteretten har kompetence til at afgøre dette spørgsmål.

Herom er afsagt kendelse i

LSR. I. 1972 nr. 4-DB. 29.

Dødsboet efter den den 31. december 1972 afdøde N.N. klager over, at skatterådet for X skatte-kreds ved den endelige boopgørelse har ansat kursværdien af 2 boet tilhørende pantebreve hver med en restgæld på 51.233 kr. på grundlag af kurs 60, samt over, at skatterådet ikke har foretaget

1. Afgørelsen er – som det kan ses – truffet under de tidligere regler for administrationen af investeringsfondsordningen, hvor amtsskatteinspektoratet skulle give tilladelse til frigivelsen fra investeringsfondskontoen.
2. D.v.s. inden for den i kildeskattelovens § 14, stk. 7 jfr. stk. 3 fastsatte frist.

en afsluttende indkomstansættelse for tiden fra den 1. januar til den 31. december 1972 (mellemperioden).

...

Med hensyn til klagen over, at skatterådet ikke har foretaget en afsluttende indkomstansættelse for mellemperioden, har landsskatteretten ikke kompetence til at optage det nævnte spørgsmål til behandling, og klagen vedrørende dette spørgsmål vil derfor være at afvise.

Kapitel 9: Eksempler

I dette kapitel gives der en række konstruerede eksempler på mellemperiodeberegninger. De fleste af eksemplerne er rene konstruktioner, og hvis de opstillede økonomiske oplysninger kan forekomme uvirkelige, må det undskyldes med, at hensigten alene er at vise en del af de grundprincipper, hvorefter omregningerne skal foretages.

Af nemhedshensyn regnes der i eksemplerne med hele måneder; i virkeligheden skal der regnes med dageantal.

Eksempel nr. 1

Afdøde, der var ugift, havde kalenderårsregnskab. Han afgik ved døden den 30. juni 1971, og hans indkomst i mellemperioden, d.v.s. fra 1. januar til 30. juni 1971, beløb sig til lønindtægt 50.000 kr.

Hans skattepligtige indkomst i mellemperioden opgøres således:

Lønindtægt	50.000 kr.
Lønmodtagerfradrag 6x125 kr.	750 kr.
Forsikringer ¹ forfaldne i perioden	1.250 kr. 2.000 kr.
I alt skattepligtig indkomst	48.000 kr.
Helårsindkomsten herefter	96.000 kr.
Personfradrag	5.100 kr.
Helårsskala-indkomst	90.900 kr.
Anslået helårsskat	45.450 kr.

Skatten for mellemperioden er herefter

$$45.450 \times 48.000 : 96.000 = 22.725 \text{ kr.}$$

Afdøde antages at have betalt 24.000 kr. i foreløbige indkomstskatter. Overskydende skat andrager herefter 1.275 kr., og da beløbet overstiger 500 kr., skal det udbetales, eventuelt godskrives boet.

Eksempel nr. 2

Afdøde, der var 70 år ved sin død den 30. juni 1971, havde dels løbende lønindtægt i mellemprioden på 36.000 kr., dels en spekulationsgevinst ved en heldig ejendomshandel; gevinsten androg 25.000 kr.

Den skattepligtige mellempriodeindkomst opgøres således:

Lønindkomst	36.000 kr.
Spekulationsgevinst	25.000 kr.
I alt	61.000 kr.

Lønmodtagerfradrag	750 kr.	
Forsikringer m.v. ¹	1.250 kr.	2.000 kr.
Skattepligtig indkomst		59.000 kr.
Herfra trækkes spekulationsgevinsten		25.000 kr.
Løbende skattepligtig indkomst		34.000 kr.
Løbende indkomst omregnet til helårsindkomst		68.000 kr.
+ spekulationsgevinst		25.000 kr.
Reguleret helårsindkomst		93.000 kr.
+ 2 personfradrag		10.200 kr.
Skalaindkomst for hele året		82.800 kr.

Helårsskatten antages at andrage 41.400 kr.

Mellempriodeskatten andrager herefter

$$41.400 \times 59.000 : 93.000 = 26.372 \text{ kr.}$$

Afdøde havde betalt foreløbige indkomstskatter 19.000 kr., restskatten andrager altså 7.372 kr., der skal betales.

Eksempel nr. 3

Afdøde, der døde 70 år gammel den 30. juni 1971, havde haft en lønindtægt på 36.000 kr., men i mellemprioden havde han et tab ved aktiesalg på 25.000 kr.

1. Forsikringspræmien antages at være løbende udgift.

Den skattepligtige indkomst i mellemprioroden opgøres således:

Lønindtægt	36.000 kr.
Spekulationstab	25.000 kr.
Lønmodtagerfradrag	750 kr.
Forsikringer m.v.	1.250 kr.
	27.000 kr.
Skattepligtig mellempriorodeindtægt	9.000 kr.
Til den skattepligtige løbende indtægt	9.000 kr.
lægges spekulationstab	25.000 kr.
	34.000 kr.
Løbende mellempriorodeindkomst	34.000 kr.
Løbende helårsindtægt	68.000 kr.
+ spekulationstab	25.000 kr.
	43.000 kr.
Reguleret helårsindtægt	43.000 kr.
Fra den regulerede helårsindtægt	43.000 kr.
trækkes 2 personfradrag	10.200 kr.
	32.800 kr.
Skalaandkomst for hele året	32.800 kr.
Helårsskatten anslås til	15.000 kr.

Mellempriorodeskatten andrager herefter

$$\frac{15.000 \text{ kr.} \times 9.000 \text{ kr.}}{43.000 \text{ kr.}} = 3.116 \text{ kr.}$$

Da der i forskudsskatter var betalt 19.000 kr., andrager overskydende skat 15.884 kr., der udbetales til eller godskrives boet.

Eksempel nr. 4

Afdøde var fabrikant. Han afgik ved døden den 30. juni 1971. For virksomheden udarbejdedes driftsregnskab for mellemprioroden og status pr. dødsdag. Driftsregnskabet udviste et overskud på 500.000 kr. efter indtægtsføring af forrige års nedskrivning på varelager og iordreværende varer, der var foretaget med 1.000.000 kr.

Reelt var der således et driftsunderskud i virksomheden på 500.000 kr. Afdøde havde været formand for bankens bestyrelse og havde ved bankens den 1. juli 1971 afholdte generalforsamling fået tillagt et honorar på 20.000 kr. I marts måned før generalforsamlingen i det pågældende selskab havde afdøde afhændet en post aktier, nominelt 250.000 kr. Salgssummen var 450.000 kr.; anskaffelsessummen var imidlertid 650.000 kr., således at der var konstateret et tab på 200.000 kr.

Den regulerede helårsindkomst beregnes således:

Fra den skattepligtige indkomst i mellemprioroden, der andrager:

Ifølge driftsregnskab	500.000 kr.	
+ spekulationstab	200.000 kr.	
I alt		300.000 kr.
(idet bestyrelseahonoraret er en boindtægt) trækkes		
éngangsindtægt, den indkomstførte afskrivning	1.000.000 kr.	
og lægges éngangsudgifter, spekulationstab	200.000 kr.	
netto fratrækkes		800.000 kr.
Den løbende mellempriorodeindtægt er herefter		+ 500.000 kr.
Omregnet til løbende helårsindtægt		+ 1.000.000 kr.
plus éngangsindkomst		800.000 kr.
Reguleret helårsindkomst		+ 200.000 kr.
Helårsskatten er herefter 0, og skatten for den faktiske positive mellempriorodeindtægt er herefter også 0 ¹		

Eksempel nr. 5

Afdøde levede af en formue bestående af obligationer. Han ejede ved sin død den 30. juni 1971 1 mill. 7 pct. obligationer med rentekupons pr. 2. januar og 1. juli. Af denne beholdning havde han som arv fået udlagt 200.000 kr. den 1. juni 1971.

Hans skattepligtige indkomst for mellemprioroden opgøres således:

Kupon à 800.000 kr. pr. 2. januar 1971	28.000 kr.
Beregnete renter af samme pr. 30. juni 1971 ca.	28.000 kr.
Beregnete renter af 200.000 kr. fra 1.-30. juni 1971	1.166 kr.
Skattepligtig mellempriorodeindtægt	57.166 kr.

Helårsindkomsten opgøres således:

Af de 800.000 kr.	56.000 kr.
Af de 200.000 kr.	
2x1.166 kr.	2.332 kr.
Reguleret helårsindkomst	58.332 kr.

Renten af de 200.000 kr. i mellemprioroden kan beregnes ved almindelig opgangning, uden at man overskrider det i cirkulære nr. 321 af 7. marts 1972² anførte maksimum på 1 års renter.

1. Dette resultat ville ikke fremkomme, hvis loven ændredes som foreslået nedenfor side 121 f. de lege ferenda.
2. Nu SD-cirkulære 1983-27.

Eksempel nr. 6

Afdøde, der levede af afkast af en betydelig formue, havde i sine sidste leveår brugt betydeligt mere end sin løbende indkomst. Da hans formue bestod i flere aktieposter, hvis realisation ville medføre et betydeligt skattekrav, havde han optaget et stort banklån til dækning af de leveomkostninger, der ikke dækkedes af indkomsten.

Da han døde den 30. juni 1971, havde kun et af de selskaber, hvori han havde aktier, deklareret udbytte, og heraf modtog han 100.000 kr. (idet selskabet dog tilbageholdt udbytteskat med 30.000 kr.).

Hans banklån, der forrentes kvartalsvis bagud, hver 1. februar, 1. maj, 1. august og 1. november kostede hver gang 75.000 kr. i renter.

Hans mellempériodeindtægt androg herefter:

Aktieudbytte		100.000 kr.	
+ betalte renter			
1. februar og 1. maj	150.000 kr.		
Beregnete renter			
1. maj-30. juni ca.	50.000 kr.	200.000 kr.	
Skattepligtig indkomst		+ 100.000 kr.	

Da den skattepligtige indkomst i mellempérioden er mindre end 0, bliver der ingen skat at betale for mellempérioden, og boet kan herefter kræve udbytteskatten på 30.000 kr. tilbagebetalt.

Eksempel nr. 7

Afdøde, der døde den 30. juni 1971, havde en betydelig lønindtægt. Han havde med henblik på opførelse af en ejendom opspar et større beløb, som han efterhånden havde indsat på to sparekasskonti. Herpå skete der rentetilskrivning en gang årligt, nemlig den 1. marts.

Konto A fik den 1. marts 1971 tilskrevet et års rente med 7.000 kr., og afdøde hævede hele det på kontoen indestående beløb den 1. juni, ved hvilken lejlighed der blev beregnet og udbetalt renter fra 1. marts til 1. juni 1971 med 2.000 kr. Det hævede beløb udbetaltes på byggeriet.

Konto B havde været benyttet som kassebeholdning for byggeriet, à conto-udbetalinger til håndværkerne var hævet herpå, et forskudslån og livsforsikringsbeløb, afdøde havde fået udbetalt, var indgået på kontoen, der følgelig havde haft stærkt varierende saldi.

Den 1. marts 1971 var der tilskrevet renter med 10.000 kr. Da dødsfaldet

indtraf, opgjorde sparekassen efter boets anmodning renterne, der var påløbet fra 1. marts til 30. juni 1971 til 3.000 kr.

Der bortses fra lønindkomst og renteudgift til forskudslånet, idet vi her alene interesserer os for opgørelsen af rentebeløbet.

Konto A udviste som nævnt en samlet indtægt på 9.000 kr.; dette beløb betragtedes som en éngangsindtægt, da kontoen var ophævet og beløbet brugt i mellemprioroden, og dette derfor ikke ville have været større, selv om mellemprioroden havde været længere.

Konto B er løbende, da dødsfaldet indtræffer.

Mellempriorodeindtægten opgøres herefter således for så vidt angår konto B:

Renter pr. 1. marts 1971	10.000 kr.
renter pr. 30. juni 1971	3.000 kr.
I alt faktisk mellem-	
periodeindtægt	13.000 kr.

Dette beløb omregnes til helårsindtægt på følgende måde:

Renteindtægten fra 1. marts 1970 til 30. juni 1971, d.v.s. 487 dage 13.000 kr.

Renteindtægt i 365 dage:

$$\frac{13.000 \times 365}{487} = 9.743 \text{ kr.}$$

For renteindkomsten er den regulerede helårsindkomst herefter

Konto A 9.000 kr.

Konto B 9.743 kr.

I alt 18.743 kr.

Den faktiske mellempriorodeindtægt

Konto A 9.000 kr.

Konto B 13.000 kr.

I alt 22.000 kr.

Den beregnede skat for helårsindkomsten skal ganges med brøken 22.000/18.743, og skatten for mellemprioroden vil således bliver større end helårsskatten.

Eksempel nr. 8

Afdøde havde forskudt regnskabsår, 1. juli til 30. juni. Han afgik ved døden den 30. september 1972. Mellemprioroden er tiden fra 1. juli 1971 til 30. september 1972, altså en periode på 15 måneder. Afdødes indkomst i mellemprioroden var en lønindtægt på 50.000 kr.

Den skattepligtige indkomst i mellemp perioden opgøres således:

Løn		50.000 kr.
Lønmodtagerfradrag		
15x125 kr.	1.875 kr.	
Forsikringer m.v.	3.125 kr.	5.000 kr.
Skattepligtig indkomst		45.000 kr.

Helårsindkomsten beregnes således:

$$\frac{45.000 \times 12}{15} = 36.000 \text{ kr.}$$

Personfradrag (1972)	5.400 kr.
Helårsskala indkomst	30.600 kr.

Vi antager, at helårsskatten androg 13.158 kr.

Delårsindkomsten, d.v.s. beregnet indkomst svarende til skattepligtssperioden 1. januar til 30. september 1972 andrager

$$\frac{45.000 \times 9}{15} = 27.000 \text{ kr.}$$

Skatten for mellemp perioden er herefter svarende til delårsindkomsten:

$$\frac{13.158 \times 27.000}{36.000} = 9.868,50 \text{ kr.}$$

Eksempel nr. 9

Afdøde havde j uliregnskab. Han døde den 30. september 1972; mellemp perioden var tiden fra 1. juli 1971 til 30. september 1972, altså 15 måneder. Afdøde havde i mellemp perioden løn 50.000 kr. og spekulationsfortjeneste 25.000 kr. For mellemp perioden opgøres indkomsten således:

Løn		50.000 kr.
Spekulationsfortjeneste		25.000 kr.
Lønmodtagerfradrag		
15x125 kr.	1.875 kr.	
Forsikringer m.v.	3.725 kr.	5.600
Skattepligtig indkomst		69.400 kr.

Den regulerede helårsindkomst opgøres således:

Fra den skattepligtige indkomst	69.400 kr.
trækkes spekulationsfortjeneste	25.000 kr.
løbende mellempériodeindkomst	44.400 kr.
omregnet til helårsindkomst	
	$\frac{44.400 \times 12}{15} = 33.520 \text{ kr.}$

+ éngangsindtægt	25.000 kr.
reguleret helårsindkomst	58.520 kr.
personfradrag	5.400 kr.
helårsskala indkomst	53.120 kr.

Vi antager, helårsskatten andrager 25.497 kr.

Delårsindkomsten svarende til tiden 1. januar til 30. september 1972 opgøres således:

	$\frac{44.400 \times 9}{15} = 26.640 \text{ kr.}$
+ éngangsindtægt	25.000 kr.
reguleret delårsindkomst	51.640 kr.
Skatten for delåret udgør herefter	
	$\frac{25.497 \times 51.640}{58.520} = 22.839 \text{ kr.}$

Eksempel nr. 10

Afdøde havde juliregnskab. Han døde den 30. september 1972, 69 år gammel. Mellempérioden er tiden fra 1. juli 1971 til 30. september 1972, altså en periode på 15 måneder. Afdøde havde i denne periode lønindtægt 50.000 kr., aktieudbytte 5.000 kr. og spekulationstab på 25.000 kr.

Mellempériodeindtægten opgøres således:

Lønindtægt		50.000 kr.
Aktieudbytte		5.000 kr.
Spekulationstab	25.000 kr.	
Lønmodtagerfradrag	1.875 kr.	
Forsikringer m.v.	3.725 kr.	31.600 kr.
Skattepligtig mellempériodeindtægt		23.400 kr.

Den regulerede helårsindkomst opgøres således:

Skattepligtig mellempériodeindkomst		23.400 kr.
+ éngangsindtægt		5.000 kr.
		18.400 kr.
+ éngangsudgift		25.000 kr.
Løbende mellempériodeindkomst omregnet til helårsindtægt		43.400 kr.
	$\frac{43.400 \times 12}{15}$	= 34.720 kr.
+ éngangsindtægt		5.000 kr.
		39.720 kr.
+ éngangsudgift		25.000 kr.
		14.720 kr.
Reguleret helårsindtægt		14.720 kr.
+ 2 personfradrag (1972)		10.800 kr.
		3.920 kr.
Skala-indkomst		3.920 kr.

Vi antager, at helårsskatten andrager 1.200 kr.

Delårsindkomsten beregnes således:

	$\frac{43.400 \times 9}{15}$	= 26.040 kr.
+ éngangsindtægt		5.000 kr.
		31.040 kr.
+ éngangsudgift		25.000 kr.
		6.040 kr.
Reguleret delårsindtægt		6.040 kr.

Skatten for delåret, det vil sige det endelige tilsvarende for mellempérioden, andrager herefter

$$\frac{1.200 \times 6.040}{14.720} = 395 \text{ kr.}$$

Eksempel nr. 11

Afdøde havde juliregnskab. Han døde den 31. marts 1973. Mellemprioroden var herefter tiden fra 1. juli 1972 til 31. marts 1973, det vil sige 9 måneder, medens den uregulerede skattepligtperiode, d.v.s. delåret, var tiden fra 1. januar til 31. marts 1973, det vil sige 3 måneder.

I mellemprioroden havde afdøde lønindtægt 50.000 kr., og den skattepligtige indkomst opgøres således:

Lønindtægt			50.000 kr.
Lønmodtagerfradrag	9x125	1.125 kr.	
Forsikringer		3.000 kr.	4.125 kr.
Skattepligtig indkomst			45.875 kr.
Helårsindkomst			

$$\frac{45.875 \times 12}{9} = 65.166 \text{ kr.}$$

personfradrag (1973) 5.800 kr.

Skala indkomst for hele året 59.366 kr.

Vi regner med, at helårsskatten andrager 25.527 kr.

Delårsindkomst:

$$\frac{45.875 \times 3}{9} = 15.292 \text{ kr.}$$

Skatten for delåret, d.v.s. tilsvaret for hele mellemprioroden, andrager:

$$\frac{25.527 \times 15.292}{65.166} = 5.959 \text{ kr.}$$

Eksempel nr. 12

Afdøde, der havde juliregnskab, afgik ved døden den 31. marts 1973.

Mellemprioroden er tiden fra 1. juli 1972 til 31. marts 1973, d.v.s. 9 måneder.

I denne periode havde afdøde et aktieudbytte på 30.000 kr. og en spekulationsgevinst på 40.000 kr.

Den skattepligtige indkomst i mellemprioroden opgøres således:

Indkomst	70.000 kr.
Forsikringer ¹	3.000 kr.
Skattepligtig indkomst	67.000 kr.

Da alle indtægterne er éngangsbeløb, er helårsindkomsten også	67.000 kr.
+ personfradrag	5.800 kr.
Skalaíndkomst	61.200 kr.

Vi regner med, at helársskatten beløber sig til 30.600 kr.

Delårsindkomsten er på grund af éngangsíndtægterne også den samme som mellempriorodeíndkomsten og helårsíndkomsten.

Skatten for mellemprioroden, d.v.s. skatten for delåret er herefter.

$$\frac{30.600 \times 67.000}{67.000} = 30.600 \text{ kr.}$$

Eksempel nr. 13

Afdøde, der døde 31. januar 1972, havde regnskabsår, der var fremadfor-
skudt, d.v.s. fra 1. marts til 28. februar 1972. Mellemprioroden var herefter
tiden fra 1. marts 1971 til 31. januar 1972, d.v.s. 11 måneder.

I denne periode havde afdøde en løbende
forretningsíndkomst på 110.000 kr.

$$\frac{\text{helårsíndkomst} \quad 110.000 \times 12}{11} = 120.000 \text{ kr.}$$

Ved hans død manglede der i skatteyderens opgør med skattevæsenet dels opgør for 1971, dels
opgør for januar måned 1972.

Fra en helårsíndkomst for 1971 på 120.000 kr. trækkes personfradrag 5.100 kr. =

Skalaíndkomst 1971	114.900 kr.
Helársskat 1971	57.450 kr.
Helårsíndkomst 1972	120.000 kr.
Personfradrag	5.400 kr.
Skalaíndkomst 1972	114.600 kr.
Helársskat 1972	57.300 kr.

1. Her regnet som éngangsudgift.

Delårsskatten for januar måned 1972 opgøres således:

$$\frac{57.300 \times 1}{12} = 4.775 \text{ kr.}$$

Skatten for mellemprioroden:

For 1971	57.450 kr.
For 1972	4.775 kr.
	63.225 kr.

Man skal mærke sig, at delårsskatten for januar 1972 ikke beregnes efter forholdet mellem delårsindkomsten og helårsindkomsten, men på grundlag af delårets størrelse i forhold til det hele år.

Dette er det eneste tilfælde, hvor den udregnede helårsskat skal sættes i forhold til en periode-længde og ikke til en indkomstbeløbsstørrelse.

Eksempel nr. 14

Afdøde havde marts-regnskab. Han døde den 31. januar 1972, og mellemprioroden var herefter tiden fra 1. marts 1971 til 31. januar 1972.

I denne periode havde afdøde løbende forretningsindtægt 110.000 kr. og et aktieudbytte på 50.000 kr.

Den faktiske mellempriorodeindtægt var herefter 160.000 kr.

Løbende indtægt omregnet til helårsindtægt

$$\frac{110.000 \times 12}{11} = 120.000 \text{ kr.}$$

+ éngangsindtægt	50.000 kr.
Reguleret helårsindtægt	170.000 kr.
Personfradrag 1971	5.100 kr.
Skala indkomst 1971	164.900 kr.
Helårsskat 1971 anslået	107.185 kr.
Helårsindkomst 1972	170.000 kr.
Personfradrag 1972	5.400 kr.
Skala indkomst 1972	164.600 kr.
Helårsskat 1972	105.990 kr.

Delårsskatten for januar 1972 udgør ifølge kildeskattelovens § 96, stk. 2, sidste pkt., en tolvtedel af 105.990 kr. eller 8.832,50 kr., og mellempriorodeskatten udgør altså

1971	107.185,00 kr.
1972	8.832,50 kr.
I alt	116.077,50 kr.

Man skal mærke sig, at helårsindkomsten, som danner grundlag for beregning af helårsskatten, er den samme i 1971 og i 1972. Dette betyder, at den éngangsindtægt, som er indgået, anvendes i begge år, uanset at den naturligvis kun er indgået i det ene år; på den anden side udregnes der, som det ses, ikke en »delårsindkomst« for det kalenderårstidsrum af dødsåret, hvorfor der skal beregnes skat. For denne periode beregnes skatten i henhold til periodens længde.

Ved beregningen af skatten for dødsåret (1972) opgøres helårsindkomsten altså ved anvendelse af de opgørelsesregler, der gælder for året før dødsåret (1971), mens skatteberegningen sker efter de beregningsregler der gælder for dødsåret (1972)¹.

Eksempel nr. 15

Afdøde havde martsregnskab. Han døde den 31. januar 1972. Hans forretningsvirksomheds driftsresultat var 0 kr. Derudover havde han aktieudbytte på i alt 500.000 kr. Den faktiske mellempériodeindtægt var således 500.000 kr. Der var ingen løbende indtægt at omregne. Helårsindkomsten for 1971 var følgelig 500.000 kr. Efter fradrag af personfradrag var skalaindkomsten for 1971 494.900 kr., og skatten for 1971 331.583 kr. Skalaindkomsten for 1972 var også 500.000 kr. minus personfradraget 5.400 kr. = 494.600 kr. Skatten for 1972 var 331.382 kr., og skatten for januar 1972 1/12 heraf eller 27.615 kr.

Skattetilsvaret for mellempérioden bliver således:

1971	331.583 kr.
1972	27.615 kr.
	359.198 kr.

Eksempel nr. 16

Afdøde havde martsregnskab. Han døde den 30. september 1971. Mellempérioden var altså tiden fra 1. marts 1971 til 30. september 1971, d.v.s. 7 måneder.

I mellempérioden havde afdøde en løbende forretningsindtægt på 140.000 kr.

1. I forbindelse med gennemførelsen af skattereformen er vedtaget en overgangsregel for 1987 for skatteydere med fremadforstået regnskabsår, jfr. § 2, stk. 2, i lov nr. 259 af 22. maj 1986. Overgangsreglen betyder, at beregningen af den skat, der skal betales for 1987 (dødsåret) sker ved anvendelse af beregningsreglerne for 1986.

Omregnet til helårsindkomst	240.000 kr.
+ personfradrag	5.100 kr.
Skala-indkomst	234.900 kr.
Helårsskatten anslås til	157.383 kr.

Den uregulerede skattepligtsperiode, delåret, er tiden fra 1. januar til 30. september 1971.

Mellempériodeindtægten omregnes til delårsindtægt således:

$$\frac{140.000 \times 9}{7} = 180.000 \text{ kr.}$$

Skatten for delåret er herefter

$$\frac{157.383 \times 180.000}{240.000} = 118.037 \text{ kr.}$$

Mellempériodens skattetilsvær er herefter 118.037 kr., hvilket skyldes, at der på et 7 måneders beregningsgrundlag skal betales skat for en 9 måneders skattepligtsperiode.

Eksempel nr. 17

Afdøde havde martsregnskab. Han døde den 30. september 1971. Mellempérioden var 7 måneder, d.v.s. tiden fra 1. marts til 30. september 1971. Forretningen havde i denne periode hverken givet overskud eller underskud. Derimod havde afdøde haft en spekulationsgevinst på 500.000 kr., hvilket altså var mellempériodens faktiske indtægt. Da der ingen løbende indkomst var, blev helårsindkomsten også 500.000 kr. Efter personfradrag 5.100 kr. var skala-indkomsten 494.900 kr., og skatten beregnet efter helårsindkomst var 331.583 kr. Da hele indtægten var éngangsindtægt, var delårsindkomsten også 500.000 kr., og skatten for den uregulerede skattepligtsperiode, delåret fra 1. januar til 30. september 1971, udgjorde herefter

$$\frac{331.583 \times 500.000}{500.000} = 331.583 \text{ kr.}$$

Eksempel nr. 18

Afdøde havde martsregnskab. Han døde den 30. september 1971. I mellempérioden, 1. marts til 30. september 1971, havde forretningen givet et underskud på 70.000 kr. Afdøde havde samtidig haft en spekulationsgevinst på 100.000 kr. Den faktiske mellempériodeindtægt var altså 30.000 kr.

Dén regulerede helårsindkomst beregnes ved fra den faktiske	
mellempériodeindkomst	30.000 kr.
at trække éngangsindtægten	100.000 kr.
løbende mellempériodeindtægt	+ 70.000 kr.

Løbende helårsindkomst beregnes således:

	$\frac{+70.000 \times 12}{7}$	= + 120.000 kr.
+ éngangsindtægt	100.000 kr.	
reguleret helårsindkomst	+ 20.000 kr.	

Helårsskatten bliver derfor 0, og der bliver følgelig ingen skat at betale for mellempérioden, uanset at der faktisk i mellempérioden var skattepligtig indkomst på 30.000 kr.¹

Eksempel nr. 19

Skatteyderen, der havde kalenderårsregnskab, købte den 1. oktober 1971 100.000 kr. 8 pct. obligationer med rentekupons pr. 2. januar 1972. Kuponerne beløb sig altså til 4.000 kr., men ved købet godtgjorde køberen sælgeren 2.000 kr.

Skatteyderen afgik ved døden den 1. december 1972.

Når denne indtægtspost skal opgøres til reguleret helårsindkomst, gås der ud fra mellempériodeindtægten, der beregnes således:

Januar kupon	4.000 kr.
+ renterefusion	2.000 kr.
	2.000 kr.
Juni kupon	4.000 kr.
beregnete renter 1. juli til 1. december	3.333 kr.
skattepligtig indkomst i mellempérioden	9.333 kr.

Efter rentecirkulæret må renteindtægten ikke indgå i helårsindtægten med mere end den foranstående januar indkomst 2.000 kr. plus junikuponen 4.000 kr.

Der kan i den regulerede helårsindkomst kun medtages 6.000 kr. for disse obligationer.

1. Dette resultat ville ikke fremkomme, hvis loven blev ændret som nedenfor side 121 f. foreslået *de lege ferenda*.

Eksempel nr. 20

Afdøde havde bortforpagtet et areal for en årlig forpagtningsafgift på 14.000 kr.

Kontrakten løb fra 15. september til 15. september, og afgiften betales med 7.000 kr. den 15. september og 7.000 kr. den 15. april.

Afdødes regnskabsår var 1. juli til 30. juni. Han døde den 1. maj 1972.

Mellempériodeindtægten opgjordes således:

Afgift pr. 15. september 1971	7.000 kr.
Afgift pr. 15. april 1972	7.000 kr.
I alt	14.000 kr.
Heraf vedrører	5.000 kr.
tiden efter 1. maj	
til mellempérioden henføres	9.000 kr.

medens restbeløbet 5.000 kr. henføres til beskatning i boet.

Helårsindkomsten må imidlertid ikke være mindre end 1 års afgift. Der skal derfor i den regulerede helårsindkomst medtages 14.000 kr.

Eksempel nr. 21

Afdøde var ejer af ejendom A, som han solgte den 1. juli 1972. Driftsregnskabet for ejendommen udviste for perioden 1/1-1/7 1972 et underskud på 2.000 kr.

Den 1. august 1972 købte afdøde en ny ejendom B; da han afgik ved døden den 30. september 1972, måtte der ved opgørelsen af denne ejendoms driftsresultat konstateres et underskud på 900 kr.

Disse to poster bør formentlig indgå i den regulerede helårsindkomst på følgende måde:

I overensstemmelse med princippet for den bankbog, der af afdøde er hævet i mellempérioden, må underskuddet på ejendom A betragtes som en éngangsudgift på 2.000 kr.

Underskuddet på ejendom B omregnes til helårsudgift således:

$$\frac{900 \times 12}{9} = 1.200 \text{ kr.}$$

Det er afgørende for, om et ejendomsoverskud, eller anden form for løbende afkast af et aktiv, skal omregnes til helårsindkomst på grundlag af mellem-

periodens længde, at det pågældende aktiv var afdødes ejendom, da dødsfaldet indtrådte.

Eksempel nr. 22

Nedslag for renteindtægter i mellemprioroden vises i dette og det følgende eksempel.

Afdøde, der var folkepensionist, afgik ved døden den 30. september 1984.

I mellemprioroden havde afdøde dels en indkomst, der gav ret til nedslag for renteindtægt, dels folkepension.

Med de nedenfor anførte indkomstbeløb beregnes skatten for mellemprioroden således:

Beløb der giver ret til rentededslag	8.100 kr.
Folkepension 9 mdr.	27.000 kr.
Mellempriorodeindkomst før nedslag	35.100 kr.
Helårsindkomst før nedslag:	
Beløb der giver ret til rentededslag	10.800 kr.
Folkepension	36.000 kr.
	46.800 kr.
Nedslag i helårsindkomst	
30 pct. af 10.800 kr.	3.240 kr.
Nedslag i mellempriorodeindkomst	
$3.240 \text{ kr.} \times \frac{8.100}{10.800}$	2.430 kr.
Helårsindkomst efter nedslag	
46.800 kr. - 2.430 kr.	43.560 kr.
Mellempriorodeindkomst efter nedslag	
35.100 kr. - 2.430 kr.	32.670 kr.
Anslået skat af helårsindkomst efter nedslag	2.500 kr.
Skat for mellemprioroden	
$2.500 \text{ kr.} \times \frac{32.670 \text{ kr.}}{43.560 \text{ kr.}}$	1.875 kr.

Eksempel nr. 23

Afdøde, der var folkepensionist, afgik ved døden den 30. april 1984.

I mellemprioroden havde afdøde dels folkepension, og dels renteindtægten fra en bankbog, hvorpå renterne blev tilskrevet årligt pr. 1. marts.

Med de nedenfor anførte indkomstbeløb beregnes skatten for mellempærioden således:

Folkepension 4 mdr.	12.000 kr.
Renter:	
tilskrevne pr. 1. marts 1984	18.000 kr.
beregnete 1.marts-30. april	3.000 kr.
Mellempæriodeindkomst før nedslag	33.000 kr.
Helårsindkomst før nedslag:	
Folkepension	36.000 kr.
Renter	18.000 kr.
	54.000 kr.
Nedslag i helårsindkomst 30 pct. af 18.000 kr., dog max. 3.500 kr.	3.500 kr.
Nedslag i mellempæriodeindkomst	
21.000 kr.	
3.500 kr. x $\frac{21.000 \text{ kr.}}{18.000 \text{ kr.}}$	4.083 kr.
Helårsindkomst efter nedslag 54.000 kr. - 3.500 kr.	50.500 kr.
Mellempæriodeindkomst efter nedslag 33.000 kr. - 4.083 kr.	28.917 kr.
Anslået skat af helårsindkomst efter nedslag	4.500 kr.
Skat for mellempærioden	
28.917 kr.	
4.500 kr. x $\frac{28.917 \text{ kr.}}{50.500 \text{ kr.}}$	2.577 kr.

Som det ses af eksemplerne 22 og 23 beregnes rentenedslaget på grundlag af helårsindkomsten og det rentenedslagsberettigende beløb omregnet til helårsbeløb. I mellempærioden gives nedslaget med en forholdsmæssig del af nedslaget i helårsindkomsten efter forholdet mellem mellempæriodens nedslagsberettigende beløb og det nedslagsberettigende beløb omregnet til helårsbeløb.

Rentenedslaget i mellempæriodeindkomsten kan derfor overstige det helårige nedslagsbeløb, og det kan overstige det maksimale nedslag på 3.500 kr.¹.

Eksempel nr. 24

Det sker at en skatteyder, der har kalenderårsregnskab, er deltager i et eller flere interessentskaber, f.eks. rederikommanditselskaber, el. lign.

I et tilfælde, hvor dødsfaldet indtraf den 12. juli 1972, indgik der i mellem-

1. Det maksimale rentenedslag er fra indkomståret 1987 forhøjet til 3.600 kr., jfr. lov nr. 343 af 4. juni 1986.

periodeindtægten en interessentskabsindkomst fra to interessentskaber med regnskabsår fra 1. oktober til 30. september.

Disse indtægter blev selvangivet således:

Interessentskab a opgjorde til mellemprioroden et beløb på 9.592 kr. der udgjorde interessentskabets indkomst fra 1. oktober 1971 til 12. juli 1972.

Det andet interessentskab opgjorde til mellemprioroden et beløb på 8.674 kr. hvilket udgjorde interessentskabets indkomst for afdøde fra 1. oktober 1971 til 12. juli 1972.

De to interessentskabers indkomstperiode var 283 dage og ved beregningen af den regulerede helårsindkomst opstilledes følgende regnestykker:

$$\frac{9.525 \times 365}{283} = 12.371 \text{ kr.} \qquad \frac{8.674 \times 365}{283} = 11.187 \text{ kr.}$$

Denne beregning, der i anden forbindelse blev forelagt landsskatteretten, blev godkendt af denne i LSR. I. 1972 nr. 2-DB 35.

I mellempriorodeindtægten indgik de to selvangivne beløb og for mellemprioroden skulle herefter udredes så stor en del af den beregnede helårsskat, som den selvangivne mellempriorodeindtægt udgjorde af helårsindtægten.

Eksempel nr. 25A¹

En enkemand, hvis ægtefælle afgik ved døden den 9. april 1975, overtog fællesboet til hensiddende i uskiftet bo. Han afgik selv ved døden den 4. september 1975, og der begæredes afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Den særskilte hustruindtægt androg folkepension i 4 måneder, 3.844 kr.

Omregnet til helårsindkomst 11.532 kr.

Helårsskat heraf uden hensyntagen til personfradrag var 3.852,50 kr.

Den øvrige indkomst til dødsdagen androg 81.440 kr.

Omregnet til helårsindkomst 108.587 kr.

Helårsskat heraf uden hensyntagen til personfradrag var 46.769,50 kr.

Den samlede indtægt i mellemprioroden, d.v.s. særskilt indkomst + øvrige indkomst androg 85.284 kr. De to helårsindkomster androg sammenlagt 120.119 kr.

De to helårsskatter er	3.852,50 kr.
og	46.769,50 kr.
I alt	<u>50.622,00 kr.</u>

1. jfr. også eksempel 28.

Skatten for mellemprioroden androg herefter

$$\begin{array}{rcl} 50.622 \times \frac{85.284}{120.119} & = & 35.941 \text{ kr.} \\ + \text{ skatteværdien af} & & \\ 2 \text{ personfradrag} & \frac{6.030 \text{ kr.}}{29.911 \text{ kr.}} & \end{array}$$

Landsskatteretten har taget stilling til skatteberegningen i et sådant tilfælde i

LSR 1980.34:

Boet efter A klagede over, at skatterådet ved beregning af den boet for mellemprioroden påhvilende indkomstskat havde fratrasket skatteværdien af personfradrag før omregning af de beregnede skatter fra helårsindkomst til delårsindkomst.

Det var oplyst, at A var afgået ved døden den 24. december og hendes ægtefælle den 12. november 1977, og at A havde overtaget fællesboet til hendsiden i uskiftet bo.

A's særskilte indkomst indtil ægtefællens død havde bestået af folkepension, og den øvrige indkomst i mellemprioroden havde omfattet ægtefællens folkepension i tiden 1. januar til 12. november 1977, A's folkepension i tiden 12. november til 24. december 1977 samt renteindtægter.

Boet henviste til bestemmelserne i bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976, hvorefter skatten af den særskilte indkomst og af ægtefællernes øvrige indkomst beregnes hver for sig efter sædvanlige regler, herunder kildeskattelovens § 35, stk. 3, dog uden nedsættelse for personfradrag. Summen af disse skattebeløb skulle nedsættes efter reglerne i kildeskattelovens § 36, jfr. § 37, under anvendelse af to personfradrag, og den længstlevende ægtefælle skulle svare skat med det således beregnede beløb. Boet anførte endvidere, at denne bestemmelse også måtte finde anvendelse i et tilfælde som det foreliggende, hvor den længstlevende ægtefælle var afgået ved døden i samme indkomstår som førstafdøde.

Efter ordlyden af og formålet med den nævnte bestemmelse i bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976 fandt landsskatteretten i det hele at kunne tiltræde boets fortolkning af bestemmelsen, og den påklagede skatteberegning ville derfor være at ændre i overensstemmelse med den af boet nedlagte påstand.

Eksempel 25B

Hvis der i eksempel 25A i stedet var skiftet efter begge ægtefæller, skulle skatteberegningen være foretaget således:

Førstafdøde:	
Mellempériodeindkomst	3.844 kr.
Helårsindkomst	11.532 kr.
Helårsskat	3.852 kr.
+ skatteværdi af 2 personfradrag	6.030 kr.
	0 kr.
Skat for mellempérioden	0 kr.
Sidstafdøde:	
Mellempériodeindkomst	81.440 kr.
Helårsindkomst	108.587 kr.
Helårsskat	46.769 kr.
+ skatteværdi af 2 personfradrag	6.030 kr.
	40.739 kr.
Skat for mellempérioden:	
	$40.739 \times \frac{81.440}{108.587} = 30.554 \text{ kr.}$

Dette giver en lidt højere skat end i eksempel 25A, hvor den længstlevende hensad i uskiftet bo. Sker dødsfaldene tidligere på året, kan der imidlertid fremkomme ganske betydelige forskelle mellem de samlede skattebeløb i de to situationer, hvilket skyldes at mellempériodeskatten i tilfælde af uskiftet bo altid reduceres med skatteværdien af 2 fulde personfradrag. Hvis begge boer skiftes, reduceres helårsskattene med personfradragene, således at disse alt andet lige bliver mindre jo tidligere på året dødsfaldene sker.

Eksempel nr. 26¹

En sømandsbeskattet mand afgik ved døden 24. maj 1974. Boet toges under offentligt skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet og udleveredes kort efter uden at enkelte arvinger var udskiftet, til hensidden i uskiftet bo.

Der begæredes afsluttende ansættelse for mellemp perioden. Efter statsskattedirektoratets opfattelse var der, uanset at sømandsskat i princippet er en endelig skat, formentlig ikke hjemmel til at afskære en afdød sømands bo eller skattemyndigheden fra at begære afsluttende ansættelse for mellemp perioden, ihvertfald ikke hvis sømanden havde haft indtægt i land eller fradragsberettigede udgifter af den i sømandsskattelovens § 5, stk. 3, nævnte art, der beløbsmæssigt afveg fra det særlige fradrag, der var taget i betragtning ved den løbende beskatning af indtægt om bord.

Ved ansættelse for mellemp perioden måtte der foretages regulering af det særlige fradrag, ligesom personfradraget efter sømandsskattelovens § 7 måtte indrømmes med det dobbelte beløb jfr. kildeskattelovens § 37, stk. 3, 2. pkt.

Det særlige fradrag var ved sømandsbeskatningen ansat til 795 kr. månedligt, svarende til 1/10 af ansættelseskortets årsbeløb for ligningsmæssige fradrag, 7.953 kr. De tilsvarende fradrag selvangaves af boet til 6.287 kr. Det regulerede særlige fradrag androg følgelig 629 kr. pr. måned d.v.s. 166 kr. mindre end forudansat. Da der imidlertid skulle indrømmes et yderligere personfradrag – 610 kr. pr. måned – skulle beregningsindkomsten i alt ned sættes med afrundet 440 kr. pr. måned. Da afdødes marginalskat beregnedes med 55 pct. fremkom der en overskydende sømandsskat på 242 kr. pr. md. eller for 5 mdr. 1.210 kr. (Spørgsmålet kan ikke endnu betragtes som endeligt besvaret i praksis).

Eksempel nr. 27

Afdøde havde været fuldt skattepligtig for tiden 1. dec. 1974 til 14. maj 1975², da han fraflyttede. Fra 14. maj til dødsdagen 7. juni 1975 var han begrænset skattepligtig. Afsluttende ansættelse for mellemp perioden foretoges således:

1. Efter sit indhold kan dette eksempel ikke forekomme efter 1. januar 1977, jfr. lov nr. 616 af 17. december 1976. Hvis der havde været en arving, der var udskiftet, inden boet udleveredes til hensidden i uskiftet bo, er eksemplet stadig gældende, da der i et sådant tilfælde stadig kan ske afsluttende ansættelse for mellemp perioden, jfr. s. 304.
2. Bagud forskudt regnskabsår.

Indkomst 1. december 1974 til 14. maj 1975	360.416 kr.	
Omregnet til helårsindkomst	<u>723.586 kr.</u>	
Skat af helårsindkomst	<u>466.206 kr.</u>	
	466.206×360.416	
Heraf betales	<u>723.586</u>	= 184.525 kr.
Betalt forskudsskat	33.158 kr.	151.367 kr.
Indkomst 14. maj–7. juni 1975 (25 dage)	<u>42.673 kr.</u>	
Omregnet til helårsindkomst	<u>623.025 kr.</u>	
Skat af helårsindkomst	<u>323.238 kr.</u>	
	323.238×42.673	
Skat for perioden	<u>623.025</u>	= 22.139 kr.
I alt restskat for mellemprioroden		<u>173.506 kr.</u>

Eksempel nr. 28

En 86 årig hustru afgik ved døden d. 18. marts 1980, hendes ægtefælle, der havde overtaget boet til hunsiden i uskiftet bo, døde den 10. juni 1980, ligeledes 86 år gammel.

Den særskilte hustruindkomst indtil dødsdagen udgjordes af 3 måneders folkepension, ialt 5.538,- kr. – omregnet til helårsindkomst på 22.152 kr.

Mandens indkomst indtil 10. juni androg

Efterpension fra ægtefællen	5.538 kr.
egenpension 1. januar til 30. juni	11.076 kr.
renteindtægt	2.225 kr.
renteudgifter	<u>1.499 kr.</u>
I alt	17.340 kr.

Efter nedslag for renteindtægt beregnede kommunen helårsindtægt til kr.28.314 + 1.396 kr.

Helårsskat af hustruindkomst	8.154,70 kr.
Helårsskat af »øvrige« indkomst	<u>9.925,30 kr.</u>
I alt	<u>18.080,00 kr.</u>

Heraf beregnes skatten for perioden til så stor en del af helårsskatten 18.080,- kr. som periodeindkomsterne (5.538 + 17.340) udgjorde af helårsindkomsterne 22.152 + 28.314 – eller »periodeskat-ten« 8.196,30 + værdien af to personfradrag 11.291,40 = skat 0 kr.

Eksempel nr. 29

Afdøde havde fremadforskuet regnskabsår 1. februar til 31. januar. Dødsfaldet indtraf d. 29. januar 1980. Mellemp perioden var 1. februar 1979 til 29. januar 1980. Mellemp periodeindtægten – næsten udelukkende obligationsrenter udgjorde med beregnede renter til dødsdagen 1.949.864 kr. Helårsindkomsten opgjordes ved at fradrage de beregnede renter fra mellemp periodeindtægten og den androg 1.819,897 kr.

For 1979 androg helårsskatten – efter fradrag af skatteværdien af 1979-personfradrag 1.102.932,80 kr.

For 1980 androg helårsskatten efter fradrag af skatteværdien af 1980-personfradraget 1.149.187,50 kr. og for de 29 dage i 1980 betaltes 29/366 heraf eller 91.055,84 kr.

1.193.988,64 kr.

Der er faktisk beregnet skat af 1.819,897 kr. + ca. 1/12 heraf eller af 1.971.555 kr.; altså af lidt mere end den faktiske mellemp periodeindtægt.

Beregningen, der var foreslået af boets revisor, blev godkendt af skattemyndighederne. (F.72580).

Eksempel nr. 30

Afdøde havde i mellemp perioden 1. januar - 29. august 1980 modtaget 10.285 kr. i transgbestemte sociale ydelser efter bistan s lovens § 37.

Det efter kildeskatte lovens § 37C nedsatte personfradrag, der skulle anvendes ved skat te beregningen for mellemp perioden, skulle beregnes således:

Sociale ydelser i mellemp perioden 10.285 kr.

Sociale ydelser omregnet til helårsbe-
løb efter mellemp periodens længde
(242 dage) i forhold til et helt år:

$10.285 \frac{366}{242} = 15.555 \text{ kr.}$

Personfradrag 29.600 kr.

Nedsættelse af personfradrag efter
kildeskatte lovens § 37C:

$29.600 \frac{15.555}{46.410^1 + 15.555} = 7.430 \text{ kr.}$

Nedsat personfradrag 22.170 kr.

1. Helårsindkomsten beregnet for mellemp perioden.

Den sociale ydelse skulle således omregnes til et helårsbeløb efter mellemperiodens længde i forhold til et helt år, og denne til helårsbeløb omregnede sociale ydelse skulle sammen med den for mellemperioden opgjorte helårsindkomst indgå i beregnen af nedsættelsen af personfradraget efter kilde-skattelovens § 37C. Det ville i denne forbindelse have været uden betydning, om den sociale ydelse havde været ydet som varig hjælp efter bistandslovens § 10. (F72.765).

Til belysning af de problemer, som skatteberegningen med hensyn til sæsonbestemte indkomster rejser, skal i det følgende gennemgås 4 eksempler.

Eksempel nr. 31

Gårdejer A, der havde regnskabsår 1. juli til 30. juni, afgik ved døden den 26. januar 1973. Mellemperioden var følgelig tidsrummet fra 1. juli 1972 til 26. januar 1973, d.v.s. 210 dage.

Den skattepligtige indkomst i mellemperioden var 91.464 kr. I de to foregående indkomstår havde afdødes skattepligtige indkomst været henholdsvis 36.414 kr. i 1972 og 23.889 kr. i 1971.

Såfremt sædvanlig omregning til helårsindkomst foretoges, var resultatet $\frac{91.464 \times 365}{210} = 158.973$ kr., d.v.s. et beløb, der var uden enhver forbindelse med afdødes tidligere beskatning.

Det niveau, hvorpå mellemperiodeindtægten, d.v.s. her delårsindtægten, skulle beskattes, ville være uforholdsmæssigt højt.

Dette ville tilmed virke ekstra stærkt, fordi mellemperioden, som det fremgår af tallene, havde hovedparten af hele årets indkomst.

Regnskabet udviste blandt indtægterne en hovedpost, kaldet markindtægter, der beløb sig til 216.651 kr., og boets repræsentant foreslog, at dette beløb ved omregningen skulle betragtes som en éngangsindtægt.

Hvis dette antoges, ville omregningen udvise følgende resultat:

Skattepligtig indtægt	91.464 kr.	
éngangsindtægt	+ 216.651 kr.	
løbende indtægt for mellemperioden	+ 125.187 kr.	
Helårsindtægt		
	+ 125.187x365	
	210	= + 217.587 kr.
+ éngangsindtægt		216.651 kr.
reguleret helårsindkomst		
		+ 936 kr.

Dette vil altså betyde nul i skat for mellemprioroden, d.v.s. delåret.

Dette resultat måtte også betragtes som uacceptabelt.

Man valgte derefter at anvende det princip, som allerede var knæsat ved omregning af f.eks. obligationsrenter, der, som omtalt i forbindelse med cirkulæret af 7. marts 1972, går ud på, at når omregningen af den faktiske mellempriorodeindtægt resulterer i en helårsindkomst, der klart afviger fra, hvad der, alle faktiske forhold taget i betragtning, ville udgøre en for den konkrete skatteyder rimelig høj helårsindkomst, så bør den regulerede helårsindkomst reduceres til denne størrelse.

I den foreliggende sag havde ligningsmyndighederne to faktorer at støtte sig til ved udøvelsen af deres skøn: forrige års skattepligtige indkomst androg ca. 35.000 kr., og markindtægterne i dødsåret var ca. 15.000 kr. større end året før.

Herefter skønnede man, at helårsindkomsten ikke burde ansættes højere end 50.000 kr.

På den anden side står det fast, at det er den faktisk konstaterede indkomst i mellemprioroden eller den del deraf, der svarer til delåret, der skal beskattes. Den forøgelse af beskatningen, der er en følge af, at det er den indtægtsgivende del af indkomståret, der falder i mellemprioroden, kan modvirkes ved i stedet at opgøre indkomsten fra landbruget for hele året og henhøre en forholdsmæssig del til mellemprioroden, jfr. s. 62.

Eksempel nr. 32

Godsejer A, der havde kalenderårsregnskab, døde den 24. april 1973. Den skattepligtige indkomst i mellemprioroden på 114 dage androg ca. 50.000 kr.

Omregnet på normal måde til helårsindkomst androg den et beløb på ca. 150.000 kr.

I 1972 havde den skattepligtige indkomst andraget ca. 50.000 kr., i 1971 ca. 30.000 kr. og i 1970 ca. 10.000 kr.

Den væsentligste indtægtspost på regnskabet var indtægt af skovbrug, der hørte til ejendommen, og denne indtægt indgik i sin helhed i den første del af året.

Det skønnedes ud fra de foreliggende regnskaber, at helårsindkomsten for 1973 ikke kunne antages at have villet overstige 60.000 kr.

Eksempel nr. 33

En minkavler døde på et tidspunkt, hvor de store pelsindtægter var indkasseret, men før de store foderudgifter i årets sidste måneder var afholdt. Bobehandleren forespurgte, om en del af foderudgifterne kunne tillades henført til mellemperioden. Forespørgslen besvaredes benægtende. Afdødes normale indkomst lå inden for proportionalstrækket, men ved normal omregning ville helårsindkomsten blive væsentligt højere.

Helårsindkomsten tillodes skønsmæssigt ansat til grænsen for proportionalstrækket, d.v.s. den skattepligtige indkomst i mellemperioden beskattedes som om den var inden for proportionalstrækket.

Tabet i boets første indkomstår kan overføres til næste år eller, hvis boet sluttes, danne grundlag for carry back.

Eksempel nr. 34

Fabrikant A døde den 30. juni 1973. Den skattepligtige indkomst i mellemperioden udgjorde ca. 72.000 kr.; i denne indkomstopgørelse indgik et underskud fra et landbrug med ca. 26.000 kr. Der var éngangsindtægt på ca. 22.000 kr., og ved normal omregning ville helårsindkomsten anndrage:

Skattepligtig indkomst	72.000 kr.
+ éngangsindtægter	22.000 kr.
	50.000 kr.
helårsindkomst 50.000x2	100.000 kr.
+ éngangsindtægt	22.000 kr.
i alt	122.000 kr.

Afdødes skattepligtige indkomst i 1972 havde været ca. 200.000 kr., og indkomsten i 1971 ca. 130.000 kr.

Den lave helårsindkomst skyldtes især, at mellemperiodens landbrugsunderskud ved omregningen kom til at virke som et fradrag på 52.000 kr., medens landbrugsejendommen i året før dødsfaldet havde bidraget til afdødes skattepligtige indkomst med et beløb på 49.000 kr.; dette svarer til en forskel i virkningen af landbrugets indkomst på indkomstopgørelsen på ca. 100.000 kr.

Man skønnede herefter, at landbruget for hele 1973 måtte antages at ville have bidraget med mindst 40.000 kr. til afdødes indkomst på et helt år, og omregning foretoges herefter således:

Skattepligtig indkomst	72.000 kr.
éngangsindkomst	22.000 kr.
	50.000 kr.
+ landbrugsunderskud	26.000 kr.
	76.000 kr.
Omregnet helårsindtægt:	
2x76.000 kr. (mellemprioroden 1/2 år)	152.000 kr.
+ éngangsindtægt	22.000 kr.
+ anslået bidrag fra landbruget	40.000 kr.
i alt reguleret helårsindkomst	214.000 kr.

I dette sidste eksempel anvendes, som det vil ses, skønnet til at regulere helårsindkomsten i opadgående retning. Såfremt boet vil påklage ansættelsen, vil det jo, da driftsresultatet, når klagesagen behandles, er kendt for hele dødsåret, være muligt at påvise væsentlige fejl i skønnet.

Til støtte for den her beskrevne fremgangsmåde kan også henvises til ældre praksis, også i landsskatteretsafgørelser, der gik ud på, at når der i en skatteydets indkomstopgørelse for et år indgik driftsresultat af en landbrugsejendom, som kun havde været drevet af ham i en del af året, f.eks. fordi den var erhvervet i årets løb, så måtte den pågældendes indkomst ansættes efter skøn.

Disse omregningsprincipper har hidtil, ved siden af det særlige forhold med renteomregningen, kun været bragt til anvendelse ved landbrugs- og skovbrugsejendomme, men det kan vel ikke udelukkes, at der kan komme tilfælde med så faste sæsonsvingninger i indkomstforløbet, at man kan gribe til anvendelse af skøn for at afværge urimelige resultater, der, i hvert fald når de går i favør af statskassen, vil forekomme boerne aldeles uforståelige.

Man bør nok ikke overse den praktiske betydning af, at der her anvendes et skøn fra skattemyndighedernes side. Skønnet anvendes, når omregning efter § 35, stk. 3, giver et åbenbart urimeligt resultat; om dette er tilfældet, er vel i sig selv et skøn.

De lege ferenda

Det er vist af alle, der i praksis har med dødsbeskatningen at gøre, erkendt, at skatteberegningen ved afsluttende ansættelse for mellemprioroden er det mest tidskrævende, og det må nok også antages, at omregningsproblemerne ikke overalt løses på den samme måde.

Det der er det store problem er omregningen til den regulerede helårsind-

komst, d.v.s. beregning af den faktor, der bestemmer det plan, hvorpå den faktiske indkomst i mellemprioroden skal beskattes.

De gældende regler er foran beskrevet og deres anvendelse er illustreret gennem en række eksempler.

I denne bogs forrige udgave blev det foreslået at beskutte den faktiske mellempriorodeindkomst med en fast procent, f.eks. 40%.

En nærmere undersøgelse har imidlertid vist, at denne løsning medfører en betydelig lempelse af højere indkomster, som næppe vil forekomme lovgi-veren akseptabel.

Man kunne så tænke sig dette problems betydning formindsket ved i stedet for at beskutte den faktiske mellempriorodeindtægt, som om den var et helt års indtægt, altså på det niveau, som selve mellempriorodeindtægten bestem-mer.

En reform efter disse linier må nok være ledsaget af en ændring af reglen om overført restskat fra året før året før dødsåret ligesom bestemmelserne om personfradrag i dødsåret nok bør ændres.

Enhver ændring, der fritager for beregning af helårsindkomst, må anses for at være en forbedring også rent administrativt. Dette gælder så meget mere, når *skattereformen* skal gennemføres fra 1987, idet der herefter ikke alene skal foretages en omregning af den skattepligtige indkomst til helårs-indkomst. Også den personlige indkomst og kapitalindkomsten skal omreg-nes på denne måde¹.

Dette er kun betragtninger vedrørende den retstilstand, man kunne ønske sig; den gældende ret er endnu, som den hidtil har været.

Kapitel 10: Skattefri boer

Kontinuiteten i beskattningen er et af de hovedprincipper, hvorpå kildeskattereformens regler om dødsbobskattningen blev bygget op, og som det frem-gik af kapitel 2 om bestemmelsernes historie, var dette princip gennemført i udstrakt grad i den første udformning af kildeskattelovens dødsbobskatt-ningsregler.

Under arbejdet med ændring af kildeskatteloven før dens ikrafttræden kom det synspunkt frem, at hvis alle dødsboer skulle skatteansættes, ville

1. jfr. § 14 i lov nr. 151 af 19. marts 1986 (personskatteloven).

det for et stort antal dødsboer medføre et administrativt arbejde, der ikke stod i rimeligt forhold til det fiskale udbytte.

For mindre boer ville gennemførelse af beskatning ofte kræve opgørelser og selvangivelser, som arvingerne selv ville være ude af stand til at udfærdige; følgen ville blive, at man måtte belaste boerne med udgifter til revisor- og advokatbistand.

Ved ændringerne i dødsbobestemmelserne, der foretoges inden kildeskattelovens ikrafttræden, sigtede man på at formulere sådanne regler, at et betydeligt antal mindre boer blev holdt uden for beskatningen.

Ligesom reglen om, at regulering af afdødes skattetilsvær for mellempærioden kun skulle kræves, når restskatten androg 4.000 kr. eller derover, skulle udelukke afsluttende ansættelse i det store antal af boer, således fastsatte man sådanne formuebetingelser for boers skattepligt, at man kunne forudsætte, at det store flertal af dødsboer ville blive skattefri.

Ved fastsættelse af et betydeligt beregningsfradrag – bofradraget – gennemførte man yderligere, at kun boer med en mere betydelig nettoindkomst faktisk kom til at betale skat af deres indkomst.

Da skattepligtsbetingelserne naturligt gennemgås ved behandlingen af de skattepligtige boer, og da konsekvenserne af boets status som skattepligtigt bo også systematisk behandles i denne forbindelse, skal her kun rent skematisk nævnes de forskelle, der består mellem skattefri og skattepligtige boer.

Et skattefrit bo¹ er fritaget for at betale indkomstskat af såvel almindelig som særlig indkomst². Skattefriheden omfatter i princippet ikke en evt. formueskat, men dette er i praksis uden betydning, da formueskattegrænsen overstiger den grænse for nettoformuen, som bl.a. er afgørende for boets skattefrihed.

Indeholdt udbytteskat og skattegodtgørelse udbetales til et skattefrit bo³.

Boet skal ikke indgive selvangivelser; et underskud i et skattefrit bo kan ikke begrunde carry back, avance ved udlæg fra et skattefrit bo beskattes ikke, og der sker ikke succession; udlægsværdien af skattemæssige aktiver fra et skattefrit bo er modtagerens fremtidige anskaffelsessum.

Den pligt, der måtte have bestået for afdøde til i dødsåret at indtægtsføre

1. Bestemmelserne om skattefrihed gælder ikke begrænset skattepligtige udenlandske dødsboer, jfr. kildeskattelovens § 19.
2. Skattefriheden omfatter endvidere afståelsesaftale, jfr. § 9, stk. 3, i lovbekg. nr. 301 af 12. juni 1970. Bestemmelserne om afståelsesaftale er ophævet med virkning fra 1. juni 1982.
3. Udbetalingen, der foretages af statsskattedirektoratet, sker først, når boet efter indleveringen af den endelige opgørelse er afsluttet som skattefrit. Begæring om tilbagebetaling indsendes til ligningskommissionen, der videresender den til statsskattedirektoratet med påtegning om boets skattefrihed.

forrige års varelager nedskrivning, en negativ driftsmiddelsaldo el.lign. falder bort.

Til slut skal blot erindres om, at ethvert bo, der er skattefrit, kan blive skattepligtigt¹, f.eks. såfremt behandlingen strækker sig ud over 15 måneder fra dødsfaldet², jfr.

LSR. I. 1972 nr. 2-DB-40.

Boet efter den den 19. januar 1972 afdøde A, som for indkomståret 1973 har selvangivet indkomsten til + 1.606 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets indkomst for nævnte år til 73.520 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at dødsboet i november 1973 solgte den boet tilhørende ejendom, matr. nr. 9 f og 9 r, for 100.000 kr. med kontant udbetaling på 60.000 kr.

Skatterådet har været af den opfattelse, at avancen ved salget er omfattet af lovgivningen om særlig indkomstskat, idet ejendommen blev overtaget af afdøde i 1934 efter moderen. Skatterådet har herefter opgjort den særlige indkomst til 75.126 kr., som er tillagt den selvangivne negative almindelige indkomst.

Under sagens behandling for landsskatteretten har skatterådet indstillet, at indkomsten skal nedsættes med en overført negativ indkomst fra indkomståret 1972 på 1.606 kr., jfr. ligningslovens § 15.

Landsskatteretten finder, at det er med rette, at boet er beskattet af avancen ved salg af omhandlede ejendom, idet boet er afsluttet senere end 15 måneder efter dødsfaldet, jfr. kildeskatteovens § 16, stk. 2 og da der ikke er rettet indvendinger mod den talmæssige opgørelse af indkomsten, ansat til 73.520 kr., vil denne ansættelse som indstillet alene være at nedsætte med 1.606 kr. til 71.914 kr.

1. Et bo, der er henvist til skifte her i landet i henhold til den grønlandske arvelovs § 30, er og forbliver skattefrit også efter udløbet af de 15 måneder. Selvom boet hverken skal betale skifteafgift eller arveafgift, skal der indgives endelig boopgørelse med sædvanlig kritik af værdiansættelserne, der er bestemmende for udlægsmodtagernes fremtidige beskatning. jfr. medd. fra skd. no. 14, oktober 1970 side 91 og nr. 41, april 1977 nr. 37.
2. Kildeskatteovens § 16, stk. 2.

Kapitel 11: Skattepligtige boer

I dette kapitel behandles boer¹, der er taget under skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet², og som skiftes ved offentligt skifte eller ved privat skifte, uden at behandlingen varer mere end 15 måneder fra dødsdagen³.

Som bekendt var der under de ældre skattebestemmelser en afgørende forskel i den skattemæssige behandling af dødsboer, eftersom de behandledes som offentligt skiftede eller privat skiftede boer.

Inden for de første 15 måneder efter dødsfaldet behandles de to skifteformers boer nu ens; de er alle selvstændige skattesubjekter.

Ingen – og det var også formålet dermed – behøver nu af skattemæssige grunde at foretrække offentligt skifte for privat skifte; det kunne på u hensigtsmæssig måde have belastet skifteretternes arbejde, hvis det fortsat kun havde været de offentligt skiftede boer, der var skattesubjekter, og det ville have påtvunget mange boer et offentligt skiftes omkostninger alene af skattemæssige grunde.

Som tidligere berørt er der foretaget en afgrænsning af de boer, der automatisk fra starten er skattepligtige; afgrænsninger sker af rationaliseringshensyn og for at indskrænke de skattepligtige boer til alene at omfatte boer af en vis størrelse.

Kildeskattelovens § 16 fastsætter, sammenholdt med udskrivningsloven

1. Når et udenlandsk dødsbo er begrænset skattepligtigt her i landet, f.eks. på grund af besiddelse af fast ejendom, ophører skattepligten, når ejendommen sælges, formentlig fra overtagelsesdagen, hvis boets indtægt, som det i almindelighed vil være tilfældet, ophører fra dette tidspunkt. Ifølge kildeskattelovens § 19 gælder bestemmelserne om skattefrihed ikke for begrænset skattepligtige udenlandske dødsboer.

Det vil senere blive nævnt, at genoptagelsesboer – uanset deres størrelse – er skattepligtige efter kildeskattelovens § 20 A, når de skiftes offentligt.

2. Når en udlandsdanskers bo henvises til skifte her i landet, og når afdøde ikke var begrænset skattepligtig her til landet, kan § 14-opgørelse ikke kræves indgivet. Hvis der er tvivl om boets skattepligt, må skattemyndigheden afkræve boet de relevante oplysninger (jfr. Skd. 5-210-D, DB 648). Såfremt henviste boer efter valutaudlændinge eller begrænset skattepligtige boer, d.v.s. boer efter en person, der før sin død var begrænset skattepligtig her til landet, omfatter både fælleseje og særeje midler, er der her tale om to boer. Hvis boet er henvist efter den grønlandske arvelovs § 30, stk. 2, er det afgifts- og skattefrit, med mindre det opfylder betingelserne for begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2. Jfr. medd. fra skattedepartementet nr. 41. April 1977, s. 104-105. Skd. 5-D-191 (DB636).
3. Selvom et dødsbo erklæres konkurs, fortsætter det med at være skattesubjekt; det er altså stadig skattepligtigt, såfremt det ikke opfylder betingelserne i kildeskattelovens § 16 for skattefrihed.

– fra indkomståret 1987 personskattelovens § 16¹ – de formuegrænser, der er afgørende for, om et dødsbo er skattepligtigt.

Det må i denne forbindelse erindres, at såfremt afdøde efterlader sig både fælleseje og særeje, lægges formuerne sammen ved afgørelse af, om aktivernes eller nettoformuens størrelse overskrider grænsen for skattefrihed; er dette tilfældet, er begge boerne skattepligtige, hvilket bl.a. betyder, at de skal dele bofradraget, sålænge de begge er under skifte jfr. side 333.

I øvrigt behandles de to boer som to selvstændige skattesubjekter, således f.eks. m.h.t. beregningsfradrag ved formuebeskatningen².

Skiftes kun særejet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, afhænger særboets skattefrihed kun af værdien af dettes egne aktiver og nettoformue.

Hvis der efter § 14-opgørelsens indgivelse opdages aktiver eller passiver, der ikke var bekendt ved indgivelsen, skal boet give ligningskommissionen meddelelse herom. Værdien af sådanne aktiver eller passiver skal tages i betragtning i § 14-opgørelsen, og derfor ved afgørelsen af spørgsmålet om boets skattepligt, således at dette kan medføre, at et hidtil skattefrit bo bliver skattepligtigt eller omvendt.

Aktivmassen

Hvis aktiverne i et dødsbo overstiger 400.000 kr. – for personer døde senest 31. december 1977 270.000 kr. og for personer døde senest 31. december 1973 kun 200.000 kr. – er boet skattepligtigt. For indkomståret 1987 er beløbsgrænsen 650.000 kr., jfr. personskattelovens § 16, hvoraf det endvidere følger, at beløbet fremover reguleres efter personskattelovens § 20.

Aktivernes størrelse skal fremgå af § 14-opgørelsen, og det er § 14-opgørelsens aktiver, ansat til deres handelsværdi på dødsdagen, der er afgørende for skattepligtsspørgsmålet, og ikke den skattemæssige værdi, hvormed disse aktiver figurerer i afdødes skatteopgørelse.

Indbo

Blandt aktiverne medregnes ifølge blanketten til § 14-opgørelsen også privat indbo, kunstgenstande, klæder, smykker m.v.

Det antoges også i skattedepartementets oprindelige vejledning i dødsbo-beskatning, at disse normalt ikke formueskattepligtige formuegoder skulle medregnes blandt aktiverne i den her omhandlede forbindelse.

1. Udskrivningsloven er ophævet fra og med indkomståret 1987, jfr. lov nr. 254 af 22. maj 1986, da de heri indeholdte regler er erstattet af bestemmelserne i personskatteloven (lov nr. 151 af 19. marts 1986).
2. jfr. dødsbovejledningen s. 114.

Senere undersøgelser af lovens motiver har imidlertid godtgjort, at det ikke var lovgiverens hensigt, at disse aktiver skulle medregnes¹.

Det må herefter antages, at genstande af denne art kun skal medtages, når afdøde havde erhvervet dem som led i sin næring.

Parcelhuse

Såfremt der blandt aktiverne findes en- eller tofamiliehuse, ejerlejligheder eller sommerhuse, der efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 1 eller 2², kunne være afhændet skattefrit af afdøde, skal værdien heraf ikke medregnes blandt aktiverne ved afgørelsen af boets skattepligt^{3,4}.

Dette gælder således som hovedregel når afdøde eller dennes husstand har beboet ejendommen i mindst 2 år, og ejendommen er under 1.400 m², eller den ikke kan udstykkes.

Hvis disse betingelser ikke er opfyldt, men ejendommen af andre grunde kunne være solgt skattefrit⁵, så skal værdien medregnes til aktiverne.

Stuehuse til landbrugsejendomme og andre blandede ejendomme kan ikke holdes uden for opgørelsen af aktiverne, selvom der for disse ejendomme i ejendomsavancebeskatningslovens § 9 er gennemført regler svarende til parcelhusreglerne.

Nettoformuen

Selv om aktiverne ikke skulle overstige de ovenfor nævnte beløbsgrænser, er boet dog skattepligtigt, såfremt den nettoformue, der fremgår af § 14-opgørelsen overstiger 300.000 kr. (for personer afgået ved døden senest den 31. december 1977 200.000 kr., eller senest den 31. december 1973 150.000 kr.). For indkomståret 1987 er beløbsgrænsen 500.000 kr., jfr. personskattelovens § 16⁶. For de følgende år reguleres beløbsgrænsen efter personskattelovens § 20.

1. jfr. dødsbovejledningen s. 94.

2. Tidligere lov om særlig indkomstskat § 2A.

3. jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 6.

4. De pågældende ejendomme medregnes i nettoformuen, jfr. nedenfor.

5. F.eks. fordi udstykning efter erklæring fra statsskattedirektoratet vil medføre en væsentlig værdiforringelse af restejeendommen (ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3), eller fordi der dispenseres fra kravet om 2 års beboelsestid (ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2), eller fordi ejendommen sælges efter mere end 7 års ejertid (ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 2).

6. Lov nr. 151 af 19. marts 1986.

Indbo o.l. medregnes ikke i nettoformuen, hvorimod parcelhuse m.v., der ikke skal medregnes til aktiverne, jfr. ovenfor, indgår i opgrørelsen af nettoformuen.

Bobeholdningen

Selv om boets bruttoformue og nettoformue ikke overstiger de foran nævnte beløb, bliver boet dog skattepligtigt, hvis bobeholdningen i henhold til den endelige boopgørelse overstiger 350.000 kr. (for personer døde senest 31. december 1977: 240.000 kr. og for personer døde senest 31. december 1973: 180.000 kr.)¹. For indkomståret 1987 er beløbsgrænsen 600.000 kr., jfr. personskattelovens § 16². Beløbet reguleres fremover efter personskattelovens § 20.

Hvis et hidtil skattefrit bo fremsender endelig boopgørelse med en beholdning, der overstiger de nævnte beløb, er boet dermed skattepligtigt fra dødsdagen at regne. Der må for samtlige indkomstår indgives selvangivelser, og med hensyn til udlæg af skattemæssige aktiver, derunder også udlæg foretaget i løbet af den tid, boet har været under behandling, må der efterfølgende tages stilling til spørgsmålet om beskatning af eventuel avance eller succession og passivposter.

Efterlod afdøde sig både et særbo og et fællesbo, der skiftes samtidigt, sammenlægges nettoværdierne i de to boer ikke, når det skal afgøres om bobeholdningen overstiger beløbsgrænsen³.

Det er bobeholdningen uden fradrag for passivposter efter kildeskattelovens § 33A, der er bestemmende for, om skattepligt indtræder. Dels opgøres bobeholdningen ud fra forudsætningen om den skattefrihed, boet hidtil har haft, dels har passivposterne alene det specielle formål at kompensere for en skjult skattebyrde ved delingen mellem arvingerne og ved beregningen af arveafgiften.

For store af- og nedskrivninger

Som nævnt i kapitel 5 skal der ved udfærdigelsen af § 14-opgørelsen foretages de såkaldte bundne af- og nedskrivninger.

Såfremt der i boet findes aktiver, hvorpå afdøde i sin sidste indkomstopgørelse, d.v.s. indkomstopgørelsen for indkomståret før dødsåret, havde foretaget afskrivninger eller nedskrivninger, skal der i § 14-opgørelsen foretages bundne af- og nedskrivninger.

1. jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 2, nr. 3.

2. Lov nr. 151 af 19. marts 1986.

3. jfr. dødsbovejledningen s. 96.

Herved forstås, at der på alle afskrivningsberettigede aktiver, skal ske afskrivning med samme afskrivningsprocent, som er anvendt i afdødes indkomstopgørelse for indkomståret før dødsåret, men afskrivningen skal reduceres forholdsmæssigt efter mellempriodes længde i forhold til et helt år.

Findes der på samme måde aktiver som varelager, hvorpå der i afdødes sidste indkomstår før dødsåret er foretaget nedskrivning, skal der også i § 14-opgørelsen foretages nedskrivning med samme procent som den, afdøde anvendte. Det er ved valg af procenten, boet er bundet; derimod står boet frit i sit valg mellem de af loven tilladte fremgangsmåder for opgørelse af varelageret; boet er altså ikke bundet til at vælge den opgørelsesmetode, som afdøde anvendte. De bundne nedskrivninger sker altid med et fuldt års nedskrivning, uanset mellempriodes længde: det drejer sig jo ikke som ved afskrivninger om en præsumeret forringelse på grund af brug, der efter sagens natur må stå i forhold til afskrivningsperiodens længde; det drejer sig ved nedskrivninger om en sikring mod en fremtidig ugunstig prisudvikling, imod prisudviklingen i det kommende indkomstår, og den risiko er uden direkte forbindelse med den periode, ved hvis udløb nedskrivningen foretages.

Der lægges en så afgørende vægt på dette problem med de bundne afskrivninger, at der, oven i købet under tvangsbøder, kan afkræves en efterlevende ægtefælle en formelig erklæring om, hvilke afskrivninger for mellemprioden han vil foretage på aktiver, der er inddraget under skiftet som tilhørende boet, men som har været afskrevet i længstlevendes indkomstopgørelse, fordi de har været benyttet i den pågældende ægtefælles virksomhed¹.

Disse bundne afskrivninger er afgørende for, med hvilket beløb de pågældende aktiver vil indgå i boets åbningsstatus, såfremt der ikke gennem en afsluttende ansættelse for mellemprioden fremkommer en indkomstopgørelse for mellemprioden med skattemæssig status pr. dødsdagen.

Hvis boet begærer afsluttende ansættelse for mellemprioden, er man på ny frit stillet med hensyn til, hvor meget man i denne indkomstopgørelse vil afskrive eller nedskrive med; men hvis boet foretager større af- eller nedskrivninger end de bundne, eller hvis den længstlevende ægtefælle erklærer at ville foretage større afskrivning på de aktiver, der er inddraget i længstlevendes virksomhed, så bliver et ellers skattefrit bo skattepligtigt.

Begrundelsen for denne regel skal vel navnlig ses deri, at alle skattemæssige aktiver, der indgår i et skattefrit bo, frit kan – og skal – opskrives til værdien i handel og vandel. Ved udlæg fra et skattefrit bo genvindes foretagne afskrivninger altså skattefrit.

Hvis boet havde fri adgang til at forøge afskrivninger, som de var foretaget

1. jfr. kildeskattelovens § 15B.

af afdøde, ville der derved kunne opnås en forøgelse af de skattefrit genvundne afskrivninger.

For sen afslutning

Et ellers skattefrit bo¹ bliver skattepligtigt, såfremt skæringsdagen i den endelige boopgørelse ligger mere end 15 måneder efter dødsdagen, eller hvis den endelige boopgørelse først indleveres efter 15 måneders dagen^{2,3}.

Skattepligten indtræder i så tilfælde fra dødsdagen at regne.

Det må bemærkes, at blot en af de nævnte betingelser for skattepligt er opfyldt, bortfalder boets skattefrihed.

Er der både et særbo og et fællesbo efter afdøde, og kun det ene bo overskrider 15 måneders fristen, er det kun dette bo, der bliver skattepligtigt.

For offentligt skiftede boer, hvad enten det er skifteretsboer eller eksekutorboer må opgørelsen være ligningskommissionen i hænde inden fristens udløb. Med hensyn til privat skiftede boer, der skal indsende boopgørelsen til skifteretten, må det formentlig antages, at det er tilstrækkeligt, at opgørelsen er nået frem til skifteretten inden fristens udløb.

Her som i andre tilfælde af frister må det antages, at dødsdagen ikke tælles med ved fristens beregning.

Indtrådte dødsfaldet for eksempel den 15. juni 1970, udløber 15 måneders fristen med udløbet af den 15. september 1971.

Der kan ikke dispenseres fra 15 måneders fristen.

Kapitel 12: Boets indkomst- og formueopgørelse

Skattepligtige boer skal for hvert indkomstår indgive selvangivelse. Selvangivelsen indgives til samme ligningsmyndighed, som lignede afdøde for mellemperioden⁴.

1. Hvad enten boet skiftes offentligt eller privat.

2. Kildeskattelovens § 16, stk. 2, nr. 1.

3. Hvis 15 mdr.s dagen er søndag den 19. juni, må boopgørelsen anses for rettidigt indsendt, når den på normal vis indleveres til postbesørgelse med anbefalet post fredag den 17. juni.

4. Jfr. dødbobekendtgørelsen (bilag 1) § 13.

Offentligt skiftede boer kan dog i visse tilfælde afgive en erklæring¹ i stedet for at indsende selvangivelse². Det er en forudsætning herfor, at indkomsten ikke overstiger bofradraget, at der ikke er foretaget skattemæssige af- eller nedskrivninger for det pågældende indkomstår, at der ikke er underskud, som ønskes overført til senere indkomstår, og endelig at der ikke kræves carry-back efter kildeskattelovens § 31, stk. 3. Ligningskommissionen kan i disse tilfælde dog altid kræve, at sædvanlig selvangivelse indgives. Der er ikke fastsat nogen speciel frist for indgivelse af selvangivelser for offentligt skiftede boer. Selvangivelserne skal følgelig indgives inden 15. februar i året efter indkomstårets udløb (for regnskabspligtiges boer gælder samme frist, som for afdøde)³.

For privat skiftede boer, der slutes senest 15 måneder fra dødsfaldet, skal selvangivelse for boets sidste indkomstår indsendes til ligningskommissionen senest samtidig med, at boopgørelsen indsendes til skifteretten.

Varer skiftebehandlingen af et privat skiftet bo ud over 15 måneders fristen, skal selvangivelse indsendes samtidig med § 20, stk. 2-opgørelsen, d.v.s. senest på 16 måneders dagen efter dødsfaldet.

Dødsboet skal anvende samme indkomstår som afdøde⁴. Boets første og sidste indkomstår vil derfor normalt være kortere end et helt år, da skattepligten begynder ved dødsfaldet og ophører på skæringsdagen.

Når et fællesbo skiftes, er det hele boet og ikke blot afdødes bodel eller boslod, der er under skifte, og det er hele fællesformuen, der beskattes i boet. Efterlevende ægtefælle beskattes kun af sit eventuelle særeje.

Når et bo af justitsministeriet i henhold til skiftelovens § 87 henvises til skifte her i landet, omfatter skiftet normalt kun afdødes her i landet værende efterladenskaber. Boet er fuldt skattepligtigt efter kildeskattelovens § 1, men skattepligten omfatter kun de aktiver, der inddrages under skiftet. Afdødes eventuelle aktiver i udlandet og deres afkast er derfor normalt det danske bos indkomst- og formueopgørelse uvedkommende.

1. Formular S 320 (bilag 7).

2. Jfr. dødsbobe kendtgørelsen (bilag 1) § 12, stk. 2.

3. Et offentligt skiftet bo, der slutes pr. 1. juli 1976, skal altså først indgive selvangivelse inden den 15. februar 1977. Efter kildeskattelovens § 62 B, 2. pkt. forfalder skatten den 1. okt. 1976 med respit til 20. okt. Da boet ikke skal selvangive før 15. febr. 1977, må forfaldsdagen udskydes i henhold til dødsbobe kendtgørelsens § 18.

4. Jfr. kildeskattelovens § 22, stk. 3.

Indkomstopgørelsen

Boets skattepligtige indkomst og formue opgøres som hovedregel efter de almindelige regler, som gælder for levende personer¹. I forskellige henseender gælder dog som det fremgår nedenfor særlige regler for dødsboer.

Dødsfaldet udløser ingen avancebeskatning, idet boet indtræder i afdødes skattemæssige stilling². Hvis der er tale om et fællesbo, hvori jo også længstlevendes bodel indgår, indtræder boet på samme måde i længstlevendes skattemæssige stilling. Boet fortsætter også som hovedregel med at foretage af- og nedskrivninger på samme grundlag som afdøde (eller ægtefællen), og med hensyn til beskatning af fortjenester og fradrag for tab ved salg skal boets aktiver behandles, som om de var anskaffet af boet på de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid blev anskaffet af afdøde (eller ægtefællen).

Ved udlæg fra boet til ægtefælle, arving eller legatar er det endvidere karakteristisk, at der som regel ikke sker beskatning i boet, og at udlægsmodtageren evt. indtræder i boets skattemæssige stilling. I de senere år er der dog gennemført en række undtagelser fra denne hovedregel. Disse regler omtales nærmere i kapitel 14 tillige med reglerne om beskatningen ved salg af boets aktiver.

Den særlige mulighed for carry back af et skattepligtigt bos underskud omtales i kapitel 13.

Skattereforen

Den skattereform, som er gennemført med virkning fra indkomståret 1987, medfører kun mindre ændringer for dødsboets indkomstopgørelse. Boet skal som hidtil opføre en skattepligtig indkomst, og denne skal ikke opdeles i personlig indkomst og kapitalindkomst. Virksomhedsskattelovens regler kan ikke anvendes ved dødsboets indkomstopgørelse. Dødsboets skatteprocent er forhøjet fra 40 til 50³, og også beløbsgrænserne for boets skattepligt er forhøjet⁴. Bofradraget er forhøjet samtidig med, at fradraget er omlagt fra et fradrag i indkomsten til et fradrag i skatten⁵.

Reglerne i kildeskattelovens § 31 om fremførsel af afdødes underskud til dødsboet⁶ er blevet tilpasset personskattelovens regler om opdeling af den

1. Om beskatningsprocent og bofradrag se kapitel 26.

2. Jfr. kildeskattelovens § 30.

3. Jfr. kapitel 26.

4. Jfr. kapitel 11.

5. Jfr. kapitel 26.

6. Jfr. kapitel 13.

skattepligtige indkomst i personlig indkomst og kapitalindkomst. Det er her- efter kun underskud vedrørende den skattepligtige indkomst, der kan fremfø- res til fradrag i boets indkomst. Underskud i den personlige indkomst kan ikke fremføres til fradrag i boets indkomst. Dette underskud kan heller ikke overføres eller fremføres til en evt. efterlevende ægtefælle.

På samme måde kan uudnyttede virksomhedsunderskud efter virksom- hedsskatteovens § 13 fremføres til fradrag i boets skattepligtige indkomst. Endvidere kan resterende virksomhedsskat efter § 10, stk. 3, i virksomheds- skatteoven fremføres til fradrag i boets skatter, når virksomheden indgår i boet.

Renter

Det må med hensyn til renteindtægter m.v. erindres, at der i dødsåret gøres op med den løbende skattehenstand, afdøde hidtil har haft.

Til mellemprioroden henføres, som nævnt side 54 ff., beregnede renter til og med dødsdagen, medens der i alle boets indkomstår til hvert år henføres beregnede renter af alle rentebærende aktiver uden hensyn til, hvad der måtte gælde om forfaldstiden^{1, 2}.

Landsskatteretten har taget stilling til spørgsmålet om renteberegningen i et privat skiftet bos sidste indkomstperiode i

LSR. I. 1971 nr. 1-DB. 1.

Boet efter arkitekt A, som for indkomståret 1971 har selvangivet sin indkomst til 21.214 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst til 16.978 kr.

Det fremgår af sagen, at den pågældende er afgået ved døden den 8. december 1970, og at boet er skiftet privat. Boet er afsluttet med den 5. november 1971 som skæringsdag. Blandt boets aktiver forefandtes bl.a. en obligationsbeholdning, og de af denne pr. 5. november 1971 påløbne, men endnu ikke forfaldne renter androg 4.236 kr.

1. Det skal bemærkes, at de beregnede renter, der medtages i boets indkomst, selvom de ikke er forfaldne, ikke skal indgå i boets formueopgørelse.
2. Når der beregnes renter til og med dødsdagen, når afsluttende ansættelse for mellemprioroden kan eller skal foretages, beskattes der, hvis dødsdagen vælges som skæringsdag for den endelige boopgørelse, ingen renter i boet.

Dagen efter dødsdagen er udlægsmodtagerens første rentedag. Ved en ægtefælles død og ved skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live, kunne efter tidligere praksis i boet beskattes beregnede renter fra sidste termin eller tilskrivningsdagen og til døds- og skæringsdagen. Disse vedhængende renter indgik i det arveafgiftspligtige beløb. Udlægsmodtageren kan ved opgørelse af sin indkomst i skifteåret fradrage den del af årets renteindtægt, der har været henført til beskatning i boet eller skulle have været henført, hvis boet ikke havde været skattefrit.

Ved opgørelsen af den selvangivne indkomst for indkomståret 1971, der er opgjort på grundlag af perioden fra den 1. januar til den 5. november 1971, har boet medregnet det nævnte rentebeløb på 4.236 kr.

Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet ikke har anset boet for indkomstskattepligtig af dette beløb under hensyn til, at renterne ikke var forfaldne til udbetaling på tidspunktet for boets skæringsdag.

Boet har over for landsskatteretten protesteret mod denne ansættelse, idet det gør gældende, at de påløbne renter skal medregnes i den arvebeholdning, af hvilken der skal svares arveafgift, og at renterne herefter må anses for indkomstskattepligtige for boet.

Efter de før kildeskatteloven gældende regler blev et offentligt skiftet bo anset for indkomstskattepligtig af de indtil boopgørelsens dato påløbne renter af obligationer, og arvinger, der fik udlæg for deres respektive arveerhvervelser i obligationer, var alene indkomstskattepligtige af renteafraksten efter denne dato. Der er ikke ved kildeskatteloven sket en ændring af disse regler, og da privatskiftede boer efter nævnte lov er inddraget under skattepligt på samme måde som offentligt skiftede boer, findes de nævnte regler om periodeafgrænsning også at måtte finde anvendelse på disse boer, således at det privat skiftede bo er indkomstskattepligtig af de renter af obligationer, der er påløbet indtil skæringsdagen for boopgørelsen.

Den af boet over for landsskatteretten nedlagte påstand om forhøjelse af den påklagede ansættelse til det selvangivne beløb vil herefter i overensstemmelse med en af statens ligningsdirektorat derom afgiven indstilling være at tage til følge¹.

Princippet, at renter i boets indkomstår henføres udelukkende til optjeningsperioden, er foreskrevet i tidligere omtalte cirkulære af 7. marts 1972², og reglens begrundelse er bl.a., at kun ved en sådan periodisering opnår de midlstore boer en rimelig udnyttelse af bofradraget.

Det er en afvigelse fra, hvad der gælder for levende skatteydere, og den er navnlig nødvendiggjort af, at dødsboerne, til forskel fra levende skatteydere, har mindst et og ofte to indkomstår, der er kortere end tolv måneder. Den for levende personer gældende praksis med beskatning efter forfaldstiden har som sin naturlige forudsætning, at den ene indkomstperiode er lige så lang som den næste.

Det må endvidere bemærkes, at det nævnte cirkulære efter sit indhold alene beskæftiger sig med boer, hvor afsluttende ansættelse for mellemprioriden er foretaget eller kunne være foretaget, og hvor en sådan ansættelse ville omfatte afdødes renteindtægter.

Det vil til og med indkomståret 1982 sige boer efter enlige personer og efter en gift mand.

Skiftedes et fællesbo i anledning af hustruens død senest i indkomståret 1982, ville opsamlingen af renter derfor ske i boets første indkomstår, således at der i boets indkomstopgørelse skulle medtages dels de i indkomståret for-

1. Se også LSR 1972 nr. 162, 1973 nr. 172 og 1975 nr. 84.

2. Jfr. foran side 55.

faldne renter, samt yderligere beregnede renter til indkomstårets udløb, dels beregnede renter af alle rentebærende aktiver, regnet fra sidste forfalds- eller tilskrivningsdag, selv om denne ligger forud for dødsfaldet og eventuelt i året før dødsfaldet.

Ægtefæller

Hvad foran er anført om beskatning af renter i dødsåret gælder fuldt ud kun for renter i et bo, hvor dødsfaldet er indtrådt i 1982 eller tidligere.

Når skifte finder sted efter et ægtefælledødsfald i 1983 eller senere medfører de nye regler om beskatning af ægtefællers indtægter, at der kan være renteindtægter og -udgifter såvel i den afdøde ægtefælles indkomst, som i den efterlevendes indkomst.

I forbindelse hermed udsendtes SD-cirkulære 1983-27 af 2. september 1983, hvorefter der til den afdøde ægtefælles mellemperiodeindtægt medregnes beregnede renter til dødsdagen. Til den efterlevendes indkomst i dødsåret medregnes kun de renteindtægter (af fællesejemidler), der forfalt før dødsfaldet.

I boet indgår således beregnede renter af afdødes bodel fra dødsdagen, medens der af længstlevendes bodel medtages renter fra sidste forfaldsdag inden dødsfaldet.

Cirkulærets bestemmelser er imidlertid ændret ved udsendelsen af skatteministeriets dødsbovejledning i oktober 1985. Herefter skal både afdødes og længstlevendes¹ renteindtægter og -udgifter medregnes i boets indkomst med beregnede beløb uanset forfaldstid². Ved SD-cirkulære 1987-14 af 8. maj 1987 er praksis ændret i overensstemmelse med dødsbovejledningen. Cirkulæret har følgende ordlyd:

»Dødsbobeskatning – periodisering af renter i dødsåret.

1. Fremgangsmåden med hensyn til beskatningen af renteindtægter i det indkomstår, hvor skatteyderen afgår ved døden, er beskrevet af ligningsdirektoratets cirkulære nr. 321 af 7. marts 1972, samt SD-cirkulære 1983-27 af 2. september 1983.
I henhold til de tidligere cirkulærer var det i praksis kun afdødes renteindtægter, der blev periodiseret. Denne praksis ændres ved udsendelse af nærværende cirkulære, der er i overensstemmelse med skatteministeriets dødsbovejledning af oktober 1985.
2. Når den ene af to samlevende ægtefæller afgår ved døden, foretages rentebeskatningen i dødsåret således:

1. For så vidt angår fælleseje. M.h.t. renter af længstlevendes særeje se nedenfor s. 270.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 98 f.

- 2.1. For afdødes vedkommende henføres til mellemprioroden de i prioroden forfaldne renter, samt beregnede renter fra sidste forfaldsdag – også selvom denne ligger i det foregående indkomstår – til og med dødsdagen.
Ved beregning af den regulerede helårsindkomst må højst indgå, hvad der svarer til et års rente.
- 2.2. Den efterlevende ægtefælle medtager i dødsåret såvel forfaldne som beregnede renter, der oppebæres af vedkommende, idet renten beregnes som anført ovenfor. Der er således ikke forskel på de periodiseringsregler, der gælder ved opgørelsen af afdødes og længstlevendes renteindkomst.
- 2.3. I boet, hvor fællesboets samlede renteindtægter indgår, medregnes af såvel afdødes som længstlevendes bodelsrenter kun beregnede renter fra dødsdagen.
3. Udlægges rentebærende aktiver fra et dødsbo, beskattes udlægsmodtageren efter sædvanlige regler ved forfaldstiden af renteudbetalingen med fradrag af beregnede renter, som er beskattet i boet.
4. Ved beskatning efter reglerne i kildeskattelovens § 13 – f.eks. ved uskiftet bo – fordeles renteindtægter mellem afdødes og længstlevendes ansættelser, således at man medtager afdødes forfaldne og beregnede renter indtil dødsdagen i afdødes ansættelse. Det er samme regel, som foran anført gælder for mellempriorodeansættelsen efter § 14 i kildeskatteloven.
Fordelingen kan dog også foretages således, at der i afdødes ansættelse medtages en forholds- mæssig del af årets forfaldne renter.
Uanset hvilket princip, der anvendes ved periodiseringen af delårets renteindtægt, må den beregnede helårsindkomst ikke indeholde mere end et års rente.
5. Hvis boet eller en efterlevende ægtefælle efter en skattepligtig, der var omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 5, stk. 7, 1. pkt., betaler de der nævnte renteudgifter m.v. kan udgifterne fradrages i det indkomstår, de betales.«

Misligholdte renter

Boet kan fratrække renteudgifter, som afdøde ikke har kunnet fratrække, fordi der ved udgangen af et indkomstår var skyldige renter fra et tidligere år¹, hvis renterne betales af boet. Fradraget foretages i betalingsåret².

Renter af indeksskonti

Hvis indestående på afdødes indeksskonto ikke hæves og afgiftsberigtiges umiddelbart ved dødsfaldet, må afgiften beregnes af indestående pr. dødsdagen; de derefter påløbne renter skal medregnes til boets indkomst.

Mellemrente

Den rente eller godtgørelse, som undertiden aftales, når enkelte arvinger blandt flere får udbetalt à conto-beløb af deres arv, betragtes hverken for

1. Jfr. ligningslovens § 5, stk. 7.

2. Se også s. 59 f.

arvingens vedkommende eller for boets vedkommende som en egentlig rente, men alene som et middel til at opretholde ligevægten mellem samtlige arvinger¹, (mellemrente²).

Hvis boet låner en af flere arvinger et beløb, der overstiger hans arvelod i boet, kan der kun beregnes egentlige renter af det beløb, der ligger ud over arvelodden.

Dette gælder også, selv om renten f.eks. aftales til sædvanlig kassekreditrente.

Rentespørgsmålet er behandlet af landsskatteretten i kendelse af 25. sept. 1980:

1980-3-Db.35.

Boet efter A klagede over, at skatterådet havde nedsat boets selvangivne indkomst for 1976 og 1977 med henholdsvis 6.491 kr. og 22.006 kr., idet rådet ikke havde anset boet for skattepligtigt af renter fra afdødes efterlevende ægtefælle.

Det fremgik af sagen, at boets aktiver havde omfattet et énfamiliehus, og at dette var udlagt til afdødes enke pr. 15. september 1976. Ved udlægget havde enken overtaget pantegæld for i alt 283.371 kr., og i forbindelse med boets afslutning blev der udstedt et pantebrev på 119.488 kr., der blev udlagt til afdødes søn pr. boets skæringsdag den 20. september 1977.

Ved opgørelsen af boets indkomst for perioden 20. september til 31. december 1976 var der medtaget renter af det ved boets slutning til afdødes søn udlagte pantebrev med 2.442 kr. og renter af den til enken udlagte friværdi i ejendommen med 4.049 kr. eller i alt 6.491 kr.

For perioden 1. januar til 20. september 1977 var der på samme måde medtaget renter af det til afdødes søn udlagte pantebrev med 8.304 kr. og af friværdien udlagt til enken med 13.702 kr. eller i alt 22.006 kr.

Boets revisor anførte bl.a., at afdødes enke ved udlægget af ejendommen havde påtaget sig en gæld til boet, såvel for det sønnen tilkommende pantebrev som for den resterende friværdi i ejendommen, og at de i boets indkomstopgørelser medregnede renter var medtaget i boets aktiver og således med i skiftet.

Efter det oplyste fandt landsskatteretten ikke grundlag for at antage, at der ved udlægget af ejendommen til enken, for så vidt angik hendes arvepart, var opstået en reel gæld til boet, men retten fandt, at udlægget måtte betragtes som et à conto-udlæg af arv.

Højesteret havde ved dom af 5. november 1969 fastslået, at forskudsudbetaling i et bo ikke kunne betragtes som lån fra boet til en arving, og at de renter, der ved boopgørelsen af hensyn til arvingernes ligestilling blev debiteret arvingen, ikke faldt ind under ordene »renter af gæld« i satskattelovens § 6 *e* og heller ikke kunne sidestilles hermed, hvorfor renterne ikke var fradragsberettigede for arvingen. Landsskatteretten fandt modsvarende ikke grundlag for i nærværende sag at anse renterne af den til enken udlagte friværdi i ejendommen for skattepligtig i boet.

De påklagede ansættelser blev derfor for så vidt angik disse renter stadfæstet.

1. Jfr. LSR. 1968 nr. 62, U.f.R. 1970 side 8 (H).

2. Jfr. Harbou: Dødsbo og Fællesbo 1938; se kancellikasseforordningen af 8. juli 1840 § 10.

For så vidt angik renterne af det til afdødes søn pr. skæringsdagen udlagte pantebrev fandt retten, at disse renter var skattepligtig i boet, da det drejede sig om renter af et reel tilgodehavende hos enken, og de påklagede ansættelser blev herefter på dette punkt forhøjet med henholdsvis 2.442 kr. og 8.304 kr.

I LSR 1984.124 fandt landsskatteretten, at renter vedr. to sælgerpantebreve, som var udstedt til boet i forbindelse med salg af to ejendomme til arvingerne, ikke var skattepligtige i boet. Afhændelsen af boets to ejendomme måtte anses for udlæg af arv, og gælden ifølge sælgerpantebrevene måtte således anses som en gæld til arvingerne selv, der herefter ikke kunne fradrage de omhandlede renter, lige så lidt som boet skulle medregne disse til sin skattepligtige indkomst.

I et tilfælde, blev der mellem afdødes særbørn og hans øvrige arvinger indgået en for boet bindende aftale om arveafkald mod vederlag, der skulle forrentes. Statsskattedirektoratet fandt, at boet i forbindelse med særbørnenes arveafkald mod vederlag havde påtaget sig en egentlig gældsforpligtelse, hvorfor renterne var fradragsberettigede for boet og skulle indtægtsføres af særbørnene (360-403-497).

Udlån fra boet

Det kan næppe accepteres, at boet i stedet for udlæg foretager udlån af boets kontante beholdning til arvingerne til en rente, som debitorerne agter at trække fra i deres indkomstopgørelse, medens boet til gengæld tager den til indtægt.

En revisor forespurgte statsskattedirektoratet, om enearvingen i et bo kunne afkøbe boet en større aktiepost i et børsnoteret aktieselskab mod kontant betaling, hvorved boet opnåede en renteindtægt af købesummen indtil boets slutning. (Og arvingen et rentefradrag, såfremt han lånte betalingen).

Forespørgslen besvaredes benægtende; transaktionen lå udenfor skiftets formål; hvis arvingen havde interesse i aktierne kunne de udlægges a/conto.

Rentefradrag – Legat

Hvis et legat udbetales med tillæg af morarenter, fordi udbetalingen sker for sent, er rentebeløbet skattepligtig indkomst for legataren og ikke en del af det arveafgiftspligtige beløb (Skd. 5. 7248-135. F. 70840).

Rentebeløbet er fradragsberettiget i boet som renteudgift.

Fradrag for renter til en rentenyder

Hvis det i testamentet er bestemt, at en rentenyder skal oppebære renterne fra dødsdagen, kan boet udbetale renterne og fradrage dem i boets indkomst. Hvis en del af de til rentenyderen udbetalte renter som beregnede renter

vedrører mellemprioriteten, hører de ikke til boindkomsten og kan derfor heller ikke bringes til fradrag i denne.

Rentenyderen skal medregne hele det udbetalte beløb til sin indkomst.

Dette tilfælde er ikke omfattet af kildeskattelovens § 28, da udbetalingen til rentenyderen er en forpligtelse for boet.

1978-1-Db.40.

24. oktober 1978.

Boet efter A klagede over, at skatterådet ikke havde godkendt de af boet for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 foretagne fradrag for udbetalinger i henhold til afdødes testamente af nettoindtægterne af boets formue.

Det fremgik af sagen, at den pågældende var afgået ved døden den 16. januar 1973, at boet var behandlet som eksekutorbo, og at boet blev afsluttet med den 31. december 1975 som skæringsdag.

Ifølge afdødes testamente skulle hans formue tilfalde et legat, men således at fru B, så længe hun levede, skulle modtage hele den kontante nettoindtægt af legatet.

Det var endvidere oplyst, at det i testamentet nævnte legat var blevet oprettet under bobehandlingen ved en den 29. december 1975 underskrevet fundats, som var blevet kgl. konfirmeret den 22. januar 1976.

Den kontante nettoindtægt af boets formue var under bobehandlingen blevet udbetalt til fru B i 1973, 1974 og 1975, og de udbetalte beløb havde boet bragt til fradrag ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst for de respektive indkomstår.

Skatterådet havde under hensyn til, at legatet først var oprettet umiddelbart før boets afslutning, været af den opfattelse, at boet var indkomstskattepligtigt af indtægterne.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste og i overensstemmelse med det af boets advokat under sagens behandling anførte, at fru B i henhold til afdødes testamentariske bestemmelser måtte anses for at have erhvervet ret til afkastet af boets formue fra tidspunktet for dødsfaldet den 16. januar 1973. Der var derfor ikke grundlag for at medregne dette formueafkast ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst, og de påklagede ansættelser blev følgelig nedsat til de selvangivne beløb.

Tilsvarende skal renter, der skyldes afdødes lån til arvinger, indtægtsføres i boet og kan fradrages i arvingernes indkomst, jfr. LSR 1973.76.

Overskud af fast ejendom

Boet skal som udgangspunkt opgøre ejendomsoverskud eller -underskud efter de sædvanlige regler. Skal overskud eller underskud medregnes for en kortere periode end et helt år, f.eks. i boets første indkomstår, kan boet vælge at medtage en forholdsmæssig del af et helt års over- eller underskud incl. prioritetsrenter. Boet kan dog vælge at periodisere de enkelte indtægter og udgifter¹.

1. Jfr. s. 62.

Landsskatteretten har i LSR 1979.139 og i følgende kendelse bl.a. taget stilling til opgørelsen af ejendomsresultatet i boperioden:

LSR. 4-77-91/1--/20.

28. september 1981

Boet efter den 7. august 1977 afdøde N.N., hvis indkomst for perioden 28. september – 31. december 1977 er selvangivet til 0 (+ 2.008 kr.) og hvis formue pr. 31. december 1977 er selvangivet til 188.445 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst og formue til henholdsvis 111.228 kr. og 233.445 kr.

Den påklagede ansættelse af boets skattepligtige indkomst beror på, at skatterådet har beregnet boets særlige indkomst hidrørende fra afståelse af boets faste ejendom til 111.799 kr. mod selvangivet 372 kr., samt på, at skatterådet har forhøjet boets selvangivne indkomst med for meget fradrag underskud vedrørende nævnte ejendom, 1.871 kr.

Ansættelsen af boets skattepligtige formue skyldes, at skatterådet ikke har godkendt en af boet foretaget kursnedskrivning på gældsbreve, 45.000 kr.

Det fremgår af sagen, at afdødes efterlevende ægtefælle har hensiddet i uskiftet bo til den 28. september 1977, hvorefter boet er taget under privat skifte, og at den endelige boopgørelse er udfærdiget med 11. december 1978 som skæringsdag. Blandt boets aktiver forefandtes en fast ejendom, matr. nr. 35, der ved arveudlægsskøde af 3. november 1977 blev udlagt til den efterlevende ægtefælle til overtagelse pr. 1. november 1977 for 310.000 kr. Som et led i overtagelsen udstedte den efterlevende ægtefælle til boet 9 gældsbreve à 10.000 kr. Disse gældsbreve, der er rente- og afdragsfri i 10 år fra 1. november 1977, forrentes fra den 1. november 1987 med 9% p.a., hvilken rente erlægges hver juni og december termin, første gang den 11. juni termin 1988 i forhold til det da forløbne tidsrum. Hovedstolen afdrages ikke, men forfalder til indfrielse ved den efterlevende ægtefælles død.

Det fremgår endvidere af sagen, at ejendommen i den endelige boopgørelse, der er indgivet til skifteretten den 28. december 1978, er medtaget til 310.000 kr., og at denne værdiansættelse ikke senere er anfægtet for så vidt angår boopgørelsen.

Ved opgørelsen af den ved overdragelsen af ejendommen opnåede særlige indkomst har boet beregnet afståelsesvederlaget for ejendommen til 296.354 kr., hvilket beløb fremkommer således:

Udlægsværdi	310.000 kr.
normal prioritering 65%	201.500 kr.
faktisk prioritering	162.512 kr.
underprioritering	<u>38.988 kr.</u>
fradrag heraf 35%	<u>13.646 kr.</u>
skatte- og afgiftsmæssig værdi	296.354 kr.

Endvidere har boet medregnet fornævnte gældsbreve til kurs 50, eller med 45.000 kr.

Skatterådet har ikke godkendt det nævnte nedslag på 13.646 kr. for dårlig prioritering, men har ansat ejendomsværdien til 310.000 kr. Endvidere har skatterådet ikke godkendt det foretagne kursnedslag på gældsbreve, 45.000 kr. Boets særlige indkomst er følgelig forhøjet med 13.646 kr. + 45.000 kr. = 58.646 kr. samt med tillæg 90% heraf = 52.781 kr. (jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 13) eller med i alt 111.427 kr., hvilket beløb er henført til boets skattepligtige almindelige indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat § 13.

Boets revisor har protesteret imod den foretagne ansættelse, idet han bl.a. har anført, at værdiansættelsen af den omhandlede ejendom i boets opgørelse af den særlige indkomst er foretaget med udgangspunkt i skattedepartementets cirkulære nr. 36 af 11. februar 1976 om opgørelse af den skatte- og afgiftsmæssige værdi af ejendomme, der udlægges fra dødsboer til arvinger. Boets revisor har endvidere påstået de nævnte gældsbreve medregnet til den selvangivne kurs, nemlig kurs 50.

Efter det foran oplyste indgår den omhandlede ejendom i den endelige boopgørelse med 310.000 kr. og efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 16, stk. 4, er værdiansættelsen i en endelig boopgørelse i skatte- og afgiftsmæssig henseende bindende for boet og det offentlige. Det må derfor have sit forblivende ved den skatterådet truffe afgørelse, hvorefter ejendommen medregnes med 310.000 kr. ved opgørelsen af boets særlige indkomst. Tilsvarende vil imidlertid de omhandlede gældsbreve, der indgår i boopgørelsen til kurs 50, også være at medregne til denne kurs ved opgørelsen af boets særlige indkomst samt ved opgørelsen af boets skattepligtige formue pr. 31. december 1977.

Med hensyn til forhøjelsen med for meget foretaget fradrag for underskud vedrørende den nævnte ejendom, 1.871 kr., er det oplyst, at boet har opgjort ejendommens underskud til 2.454 kr. Ved opgørelsen af dette beløb har boet udgiftsført de poster, der er forfaldne i boets ejertid. Skatterådet har derimod anset ejendommen for en økonomisk enhed, hvis drift afkaster periodiske indtægter, der modsvares af faste udgifter for den tilsvarende periode. Skatterådet har derfor ved ansættelsen godkendt fradrag for de udgifter, der vedrørte perioden fra skiftet den 28. september 1977 til ejendommen blev udlagt den 1. november 1977, uanset om forfaldstidspunktet for de pågældende beløb er indtruffet i denne periode.

Landsskatteretten er med den af skatterådet givne begrundelse enig med dette i, at driftsresultatet af den omhandlede ejendom må opgøres på årsbasis og henføres til boets skattepligtsperiode efter forholdet mellem boets ejerperiode og hele året. Det må derfor have sit forblivende ved den påklagede indkomstansættelse på dette punkt. Denne ansættelse vil herefter alene være at nedsætte med forannævnte kursnedslag på gældsbreve, 45.000 kr. samt med tillæg af 90% heraf, eller med 85.500 kr. til 25.788 kr., medens formueansættelsen vil være at nedsætte med kursnedslag, 45.000 kr. til 188.445 kr.

Lejeværdi

Hvis boet ejer en fast ejendom med en bolig, der benyttes af den efterlevende ægtefælle, en arving eller legatar, beskattes boet af en lejeværdi. Lejeværdien beregnes som om den, der benytter ejendommen, er ejer; d.v.s. at procentreglerne finder anvendelse, hvis der er tale om et enfamiliehus m.v. Boet er på samme måde berettiget til standardfradrag for vedligeholdelsesudgifter, som om den, der benytter ejendommen, er ejer.

Den efterlevende ægtefælle, arvingen eller legataren skal altså ikke indkomstbeskattes af lejeværdien. Dette skyldes, at den pågældende må anses at have oppebåret en af boets indtægter, hvorfor forholdet er omfattet af kildeskattelovens § 28. Værdien af boligretten skal indgå i ægtefællens, arvingens eller legatarens arveafgiftspligtige beløb ved boopgørelsen.^{1, 2}

1. Jfr. Skd 5. 7248-18 (DB 606).

2. Se s. 62 vedr. et tilfælde, hvor den længstlevende ægtefælle betalte leje til boet.

Hvis en ejendom, der har tjent til bolig for afdøde, ikke benyttes under skiftet, skal boet ikke medregne lejeværdi heraf. Modsvarende kan der ved boets indkomstopgørelse ikke foretages (standard)fradrag for vedligeholdelsesudgifter.

Hvis den efterlevende ægtefælle, en arving eller legatar i henhold til testamente er tillagt er bopælsret, er det den pågældende – og ikke boet – der beskattes af lejeværdien. Lejeværdien opgøres som et skøn over den objektive udlejningsværdi, medmindre der er tale om en efterlevende ægtefælle, som ejede ejendommen i sameje med afdøde. I dette tilfælde finder procentreglerne for opgørelse af lejeværdi anvendelse, jfr. ligningslovens § 15 I.

Grundejernes investeringsfond

De lejeforhøjelser, som efter boligreguleringsloven af 14. februar 1967 blev bundet i Grundejernes Investeringsfond, kan udbetales ved indskydernes død. Ved frigivelsen svares en afgift på 40 pct., jfr. ligningslovens § 14 C. Beløbene medregnes ikke i boets skattepligtige indkomst.

Overskud af erhvervsvirksomhed

Boet kan fortsætte afdødes erhvervsvirksomhed, og på samme måde som det er tilfældet for fast ejendom, kan boet vælge at medregne en forholdsmæssig del af et helt års driftsresultat¹.

Virksomhedsskatteoven²

En efterlevende ægtefælle, der sidder i *uskiftet bo* m.v., kan, når virksomheden indgår i det uskiftede bo, fortsætte i virksomhedsskatteordningen på afdødes grundlag. Ægtefællen kan overtage afdødes indestående på konto for opsparet overskud og indskudskonto i det omfang, virksomheden indgår i det uskiftede bo. Ægtefællen overtager ligeledes afdødes værdiansættelser ved opgørelsen virksomhedens kapitalafkastgrundlag.

Virksomhedsskatteovens regler kan ikke anvendes ved opgørelsen af dødsboets indkomstopgørelse, selvom virksomheden indgår i et bo, der *skiftes* efter afdøde.

Ægtefælle, arvinger eller legatarer, der overtager virksomheden ved udlæg fra et skattepligtigt bo, kan samtidig helt eller delvist overtage kontoen for

1. Jfr. s. 62.

2. Reglerne om beskatning ved dødsfald findes i virksomhedsskatteovens (lov nr. 144 af 19. marts 1986) §§ 17-20 og er nærmere beskrevet i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986, punkterne 156-182.

opsparat overskud. Overtagelse af indeståendet på kontoen kan ske, selvom virksomhedens værdi overstiger modtagerens andel i boet. Testamentsarvinger og legatarer, der ikke er arveberettigede efter arvelovens regler om legal arveret, kan dog højst overtage et indestående, der svarer til arvens størrelse. Muligheden for at overtage kontoen for opsparat overskud er uafhængig af, om udlægsmodtageren indtræder i boets skattemæssige stilling vedrørende de enkelte aktiver. Ved overtagelsen af kontoen beregnes en passivpost på 12,5 pct. af det overtagne indestående.

Overtages indeståendet på kontoen for opsparat overskud ikke af en udlægsmodtager, bliver den virksomhedsskat, som er betalt af afdøde (eller ægtefællen), endelig.

Når boet er skattepligtigt, efterbeskattes desuden den del af indeståendet, der overstiger 65.000 kr., med 25 pct. Bofradraget kan ikke fratrækkes ved beregningen af 25 pct.-skatten. Er boet skattefrit, sker der ingen efterbeskatning.

Virksomhedsomdannelse

Bestemmelserne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse¹ om omdannelse af en personligt ejet virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab kan også anvendes på virksomheder, der drives af et dødsbo^{2, 3}.

Virksomheden indskydes i selskabet af dødsboet, således at det efter omdannelsen ikke længere er virksomhedens enkelte aktiver, der indgår i boet, men i stedet aktier eller anparter m.v. i selskabet. Dødsboer kan imidlertid hverken optræde som stiftere af aktie- eller anpartsselskaber. Anpartsselskabslovens § 3 kræver, at stifterne også tegner anpartskapitalen. Omdannelse af en virksomhed, der drives af et dødsbo, til anpartsselskab kan derfor kun ske ved overdragelse til et allerede stiftet selskab uden aktivitet, som forinden er overtaget af dødsboet. Ved omdannelse til aktieselskab opstår et tilsvarende problem ikke, da aktieselskabsloven ikke stiller krav om, at stifterne tillige tegner aktiekapitalen.

Efter lovens § 3 er omdannelsesdatoen den dato, der følger efter statusdagen for sidste årsregnskab i den personligt ejede virksomhed. Da mellempærioden er afdødes sidste regnskabsår, kan dagen efter dødsfaldet benyttes som omdannelsesdato. Havde afdøde og dermed dødsboet kalenderårsregnskab, kan omdannelsesdatoen tillige være den 1. januar i årene efter dødsfaldet.

1. Lov nr. 264 af 8. juni 1983.

2. Det tidligere gældende firmaomdannelsescirkulære (statens ligningsdirektoratets cirkulære af 12. oktober 1962) kunne ikke anvendes af dødsboer.

3. Også virksomheder, der drives af et skattefrit bo, kan omdannes efter loven.

det, forudsat at boet endnu eksisterer. Endelig kan dødsboet anvende dagen efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse som omdannelsesdato, men derimod kan skæringsdagen for a conto udlæg ikke anvendes.

Selskabets første regnskabsår skal være på 12 måneder¹. For selskaber, hvor dagen efter dødsfaldet eller dagen efter skæringsdagen er anvendt som omdannelsesdato, er der mulighed for at søge ligningsrådets tilladelse til kun at lade selskabets første regnskabsperiode løbe indtil 31. december.

Lovens almindelige regler, hvorefter omdannelse kan ske med tilbagevirkende kraft i indtil 6 måneder, gælder også for dødsboer, men omdannelse i dødsboet kan dog aldrig ske fra et tidspunkt, der ligger før dagen efter dødsfaldet.

Henlæggelser til investeringsfonds skal efterbeskattes ved dødsfaldet². I tilfælde, hvor dagen efter dødsfaldet bruges som omdannelsesdato, kan selskabet dog overtage henlæggelserne.

Der henvises i øvrigt til skattedepartementets cirkulære nr. 2 af 4. januar 1984, især punkt 26-35.

Investeringsfonds

Dødsboet kan ikke foretage henlæggelser til investeringsfond, jfr. investeringsfondslovens § 2, stk. 2.

Tilskud

I ligningslovens § 27 B³ er fastsat regler, hvorefter visse i lovbestemmelsen angivne tilskud kan tages til indtægt over en 10 års periode, der begynder med det indkomstår, hvori der erhverves ret til tilskuddet. Den skattepligtige bestemmer selv, hvor stor en del af tilskuddet, der skal medregnes i indkomsten for de enkelte år i 10 års perioden, men beløb, der er medregnet for et år, kan ikke senere overføres til et andet år. Afhændes virksomheden

I tilfælde af tilskudsmodtagerens død kan endnu ikke beskattede tilskud dog medregnes af dødsboet inden for 10 års perioden, såfremt virksomheden

1. Jfr. virksomhedsomdannelseslovens § 3, stk. 2.

2. Jfr. s. 64.

3. Som ændret ved lov nr. 83 af 17. marts 1982. Reglerne er nærmere omtalt i skattedepartementets cirkulære nr. 184 af 17. november 1982.

indgår i boet^{1, 2}. Mellemperioden og boets første indkomstår regnes i denne sammenhæng for 2 indkomstår. Udover 10 års reglen gælder den yderligere begrænsning, at tilskudsbeløbet skal være indtægtsført senest i boets sidste indkomstår.

Hvis boet sælger eller udlægger virksomheden inden 10 års periodens udløb, skal indtægtsførslen ske senest i det år, hvor salget eller udlægget sker. Udlægsmodtageren kan ikke indtræde i boets stilling vedrørende tilskuddene, selvom udlægsmodtageren i øvrigt indtræden i boets stilling.

Virksomhedsomdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse udløser ikke beskatning i den personligt drevne virksomhed. Ikke indtægtsførte tilskud skal beskattes i selskabet inden for den oprindelige 10 års periode.

Landbrugsbeholdninger

I kendelse har landsskatteretten taget stilling til et spørgsmål om fradrag for kornbeholdning pr. 1. januar i dødsåret.

1980-3-Db. 7.

26. februar 1980.

Boet efter gårdejer A klagede over, at skatterådet havde forhøjet boets selvangivne indkomst, der vedrørte tidsrummet fra 2. maj 1977, afdødes dødsdag, til 31. december 1977, med 33.000 kr., der udgjorde et ikke anerkendt fradrag for værdien af beholdningen af korn pr. 1. januar 1977.

Det var oplyst, at afdøde havde drevet sin landbrugsejendom indtil dødsfaldet, at han havde benyttet kalenderåret som regnskabsår, og at boet havde videreført driften af landbrugsejendommen indtil 1. november 1977, på hvilket tidspunkt jorden var blevet bortforpagtet. Ved indkomstopgørelsen for den omhandlede periode havde boet medregnet en indtægt ved salg af korn på 49.516 kr., men havde heri fradraget et beløb på 33.000 kr. i skønsmæssigt anslået værdi af beholdninger pr. 1. januar 1977.

Skatterådet havde begrundet forhøjelsen med, at afdøde ikke havde ført beholdningsregnskab. Boet påstod over for landsskatteretten fradraget godkendt, idet dets repræsentant gjorde gældende, at der ved opgørelsen af salgsindtægten af de ved driftsophøret solgte kornbeholdninger burde fragå en primobeholdning, og at værdien af denne måtte antages at have udgjort mindst 33.000 kr.

Da beholdningen af korn pr. 1. januar 1977 vedrørte den forudgående regnskabsperiode, mellemperioden, fra 1. januar til 2. maj 1977, kunne værdien af disse beholdninger ikke bringes

1. Jfr. § 27 B, stk. 7. I bestemmelsens stk. 8 er åbnet en tilsvarende mulighed for de tilfælde, hvor virksomheden overgår til den efterlevende ægtefælle, uden at der opstår noget dødsbo.
2. Investeringsstilskud, der ydes efter egnsudviklingslovens § 10, og finansieringsstilskud, der ydes danske dagblade af Dagspressens Finansieringsinstitut, er omfattet af de tidligere regler i § 27 B, hvis de er ydet før 24. marts 1982. Efter disse regler, kan tilskud, der endnu ikke er beskattet ved dødsfaldet, ikke beskattes.

til fradrag i boets indkomstopgørelse for regnskabsperioden fra 2. maj til 31. december. Da endvidere den i november 1977 afhændede kornbeholdning stod på roden ved regnskabsperiodens begyndelse den 2. maj 1977 og således var en bestanddel af selve den faste ejendom, kunne der ikke godkendes fradrag for nogen primobeholdning.

Den påklagede ansættelse blev følgelig stadfæstet.

Spørgsmålet om boets skattepligt af jordbeholdninger har været behandlet i følgende landsskatteretskendelse, hvor landskatteretten fandt, at boet ved salget af ejendommen var skattepligtigt af værdien af avl på roden, da værdi af jordbeholdninger var medtaget i afdødes årsregnskaber:

620-8837-00002

24. juni 1986

Boet efter den i august 1981 afdøde A, som for indkomståret 1982 har selvangivet indkomsten til 17.656 kr., og hvis skattepligtige indkomst af ligningskommissionen blev ansat til 723.951 kr., klager over, at skatterådet har ændret denne ansættelse til 1.521.911 kr.

Boet solgte ved sluttedel af 25. maj 1982 til overtagelse den 1. juli 1982 godset B for 9 mio. kr., hvoraf 8,5 mio. kr. var vederlag for den faste ejendom, medens 500.000 kr. var vederlag for maskiner og inventar.

Den påklagede ansættelse skyldes, at skatterådet har været af den opfattelse, at en del af salgssummen vedrører betaling for avl på roden, og har i denne anledning forhøjet indkomsten med 1.447.960 kr.

Klagen vedrører alene denne forhøjelsespost, idet boet principalt har påstået, at salg af avl på roden ikke er skattepligtigt, subsidiært at der alene kan forhøjes med den af ligningskommissionen ansatte salgspris, eller 650.000 kr.

Sagen har været forhandlet med afdødes søn samt boets revisor og boets eksekutor.

Det fremgår af de bl.a. ved denne lejlighed tilvejebragte oplysninger, at der er tale om et skattepligtigt bo, og at indkomståret 1982 er boets anden indkomstperiode. Det er videre oplyst, at afdøde arvede B gods efter sin fader i året 1952, og at godset på dette tidspunkt var bortforpagtet. Denne bortforpagtning fortsatte, idet afdøde på det tidspunkt gjorde tjeneste som officer i Hæren. Efter forpagtningens ophør i året 1962 blev det overdraget afdødes søn, der er civiløkonom, at drive godset, hvilket foregik nogle år, indtil afdøde blev pensioneret.

Godset blev i året 1982 solgt til en større landbruger, der var nabo til godset.

Skatterådet har bl.a. begrundet beskætningen af værdi af avl på roden med, at det må antages, at afdøde ved overtagelsen i sin tid har fået fradrag for avl på roden, hvilket sandsynliggøres af, at afdøde førte beholdningsregnskab, herunder vedrørende såkaldte »jordbeholdninger«. Med hensyn til værdiansættelsen har skatterådet i mangel af bestemmelser herom i skødet henset til oplysninger om salgsprisen for den senere indhøstede avl, hvilke oplysninger man har indhentet hos køberen af godset.

Boets revisor har gjort gældende, at afdøde selv førte regnskab for godset og ganske vist har opereret med såkaldte »forråd«, men at afdøde ikke har ført et fuldstændigt beholdningsregnskab. Med hensyn til værdien af avl på roden har revisoren påstået, at man må hense til værdien på sluttedel-tidspunktet, altså sidst i maj måned, og at det må være urimeligt at hense til, hvad køberen har fået ind ved senere salg af den indhøstede avl.

Under sagens behandling for landsskatteretten er det ved fremlæggelse af afdødes selvangivelser

for den relevante periode konstateret, at afdøde i sin tid i forbindelse med den ligningsmæssige behandling af selvangivelsen for indkomståret 1962 fik indkomsten nedsat med 18.000 kr. som fradrag for overtaget avl på roden. Formuen pr. 31. december 1962 blev ændret tilsvarende, og de såkaldte jordbeholdninger var specificerede under betegnelsen forråd, som udsæd til 63 tdr. land hvede, udsæd til 75 tdr. land rajgræs, samt udsæd til 75 tdr. land rajgræs, samt udsæd til 40 tdr. land raps – endvidere kunstgødning.

Boets revisor har i anledning af disse oplysninger bl.a. gjort gældende, at det forekommer urimeligt, at dette ligningsmæssigt foretagne beskudne fradrag ved overtagelsen af gården efter forpagtningens udløb, og det i de efterfølgende indkomstår noget mangelfuldt førte beholdningsregnskab, selv med inflationen taget i betragtning, skal udløse den betydelige indkomstbeskatning som foretaget ved ansættelsen. Boets revisor har herved tilføjet, at det må antages, at afdøde ikke har haft mulighed for at indse konsekvenserne heraf ved eventuelt senere salg af godset.

Da værdi af jordbeholdninger efter det oplyste har været medtaget i klagerens årsregnskaber, må landsskatteretten være enig med de stedlige skattemyndigheder i, at boet ved salget af ejendommen er skattepligtig af værdien af avl på roden.

I mangel af oplysninger i skødet om størrelsen af den del af salgssummen, der er vederlag for avl på roden, må ansættelsen heraf bero på et skøn.

Efter foreliggende oplysninger finder landsskatteretten ikke grundlag for at antage, at vederlaget har oversteget 650.000 kr., svarende til den af ligningskommissionen foretagne ansættelse af vederlaget, og den påklagede ansættelse vil herefter være at nedsætte med 797.960 kr. til 723.951 kr.

En advokat spurgte under henvisning til skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982, pkt. 23, om det ikke var med urette, at skattemyndigheden til boets skattepligtige indtægt havde medregnet en post svarende til en landbrugsejendoms beholdninger.

Skattedepartementet svarede efter at sagen havde været til udtalelse i stats-skattedirektoratet:

Efter statsskattedirektoratets opfattelse tager skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982, pkt. 23, alene stilling til værdiansættelsen af landbrugets beholdninger af avl og afgrøder til brug ved beregning af arve- og gaveafgift, mens cirkulæret ikke tager stilling til opgørelsen af boets skattepligtige indkomst.

Det er efter statsskattedirektoratets opfattelse med rette, at ligningsmyndighederne har forhøjet boets selvangivne indkomst med værdien af foderbeholdningen, jfr. statsskattelovens § 4 a, da udlæg af det til ejendommen hørende løsøre og besætning sidestilles med salg i skattemæssig henseende, når boet ønsker at undgå succession efter kildeskattelovens § 33, stk. 1.

Det bemærkes, at det i boopgørelsen er anført, at den til disse aktiver knyttede beskatning ønskes medtaget som skattepligtig indkomst i boet. Da afdøde ikke har ført beholdningsregnskab, må værdien af beholdningen på udlægstidspunktet ansættes skønsmæssigt.

Efter praksis kan der det år, landbrugsejendommen sælges, fradrages værdien af foderbeholdningen ved indkomstårets begyndelse. Da afdøde ikke har ført beholdningsregnskab, vil primoværdien skulle ansættes skønsmæssigt.

Med hensyn til det af boets advokat stillede spørgsmål 1 skal man udtale, at normale driftsbeholdninger, der er nødvendige for at holde ejendommen i behørig driftstilstand, ifølge statsskattelovens § 12 og 14 er forudsat medregnet i ejendomsværdien. Der skal derfor ikke ske en selvstændig aktivisering af disse beholdninger i boopgørelsen.

Med hensyn til det andet af boets advokat stillede spørgsmål skal man udtale, at boet ikke er formueskattepligtigt for boperioden 1. juni-1. september 1983, jfr. kildeskattelovens § 18, stk. 4, og § 109, stk. 2, 1. punktum.

For de perioder, hvor boet er formueskattepligtigt, skal værdien af de ovenfor nævnte foderbeholdninger ikke opføres som et selvstændigt aktiv, men indgår i ejendommens ansættelse til ejendomsværdi, jfr. ovenfor. Principperne for værdiansættelsen af den faste ejendom, herunder de nævnte foderbeholdninger, er altså de samme, hvad enten der er tale om værdiansættelsen i boopgørelsen eller formueopgørelsen.

Skattedepartementet kan i det hele henholde sig til statsskattedirektoratets udtalelse, idet det tilføjes, at det ifølge skattedepartementets cirkulære, pkt. 23, alene er avl og afgrøder, der er nødvendige for at holde ejendommen i normal driftstilstand indtil det tidspunkt på foråret, hvor jorden er tilsået og kreaturerne kan sættes på græs, der anses for omfattet af ejendommens værdiansættelse. Beholdninger af avl og afgrøder herudover skal opføres med en særlig værdi i boet.

Afskrivninger

Boet kan ved sin indkomstopgørelse foretage skattemæssige afskrivninger på samme måde som andre skattepligtige. Boet indtræder som nævnt i afdødes skattemæssige stilling, og boets aktiver skal med hensyn til skattemæssige afskrivninger behandles, som om de var anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid blev anskaffet, og skattemæssige afskrivninger, som tidligere er foretaget, skal anses for foretaget af boet. Som begyndelsesværdier ved boets første indkomstansættelse anvendes de skattemæssige slutværdier, der er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse for mellempperioden. Er der ikke foretaget afsluttende ansættelse, anvendes de skattemæssige værdier, der fremgår af § 14-opgørelsen efter foretagelse af bundne afskrivninger¹.

Boets første og sidste indkomstår er normalt kortere end et helt år, alligevel må boet foretage fulde afskrivninger efter afskrivningsloven uden reduktion under hensyn til indkomstårets længde. Dette står i modsætning til mellempperioden, hvor afskrivningerne omregnes forholdsmæssigt efter mellempperiodens længde i forhold til et helt år².

Ved udlæg på skæringsdagen i den endelige boopgørelse kan boet – hvad enten aktiverne udlægges med succession eller ikke – foretage afskrivninger i sit sidste indkomstår³. Ved a conto udlæg kan der derimod ikke afskrives efter afskrivningsloven i udlægsåret.

1. Evt. de skattemæssige værdier efter afskrivning som angivet af en længstlevende ægtefælle i henhold til kildeskattelovens § 15 B.
2. Jfr. s. 63.
3. Afskrivningsgrundlaget pristalsreguleres også i dette sidste indkomstår, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 197.

Den pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget, der er indført ved ændringer i afskrivningsloven i 1982 og 1983, gælder også for dødsboer¹.

De begrænsninger i afskrivningsadgangen, der er indført for aktiver², der udlejes (leasing), gælder også for dødsboer.

Driftsmidler

Driftsmidler, der er *anskaffet inden 1. januar 1982*, indgår i en saldo, der afskrives efter de hidtil gældende regler, d.v.s. med indtil 30 pct. årligt.

Boet begynder at afskrive på saldoen ved dødsfaldet, jfr. ovenfor. Når saldoen er 50.000 kr. eller derunder, indgår den i det følgende år på saldoen for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982. I saldoen fragår salgssummer, herunder salgssummer for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982. Forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret 1983 eller senere, indgår på den pristalsregulerede saldo for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982.

Driftsmidler, der er *anskaffet efter 1. januar 1982*, indgår på en saldo, der pristalsreguleres. Da mellemprioroden og boets første indkomstår normalt tilsammen udgør en periode på 12 måneder, kan der, når dette er tilfældet, kun pristalsreguleres ved udgangen af mellemprioroden på grundlag af reguleringspristallet for april i det kalenderår mellemprioroden og boets første indkomstår træder i stedet for. Der foretages ingen ny pristalsregulering ved udgangen af boets første indkomstår³.

Afskrivningsgrundlaget i boets første indkomstår fremkommer herefter ved i den pristalsregulerende saldo ved udgangen af mellemprioroden⁴ at fratrække salg i boets første indkomstår, medmindre salgssummen er fragået i saldoen for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1982. Hertil lægges 5/6 af anskaffelsessummen for nyanskaffelser og forbedringer i boets første indkomstår.

Saldoen ved udgangen af boets første indkomstår fremkommer ved at man efter at have fratrasket afskrivninger tillægger de sidste 1/6 af anskaffelsessummen for nyanskaffelser og forbedringer.

Hvis driftsmidlerne sælges sammen med hele virksomheden i boets første indkomstår, opgøres fortjeneste eller tab på grundlag af saldoen ved udgan

1. De pristalsregulerede afskrivningers betydning i forbindelse med dødsbøbeskatningen er behandlet i skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, afsnit L, punkt 190-207.

2. Lov nr. 576 af 15. december 1983.

3. Jfr. afskrivningslovens § 2, stk. 3, 5.pkt., og punkt 194 i skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983.

4. Jfr. s. 39 og s. 63.

gen af mellemprioroden, selvom denne saldo er pristalsreguleret på grundlag af reguleringspristallet i det kalenderår, som også boets første indkomstår træder i stedet for¹

Hvis mellemprioroden er længere end 12 måneder², træder mellemprioroden og boets første indkomstår i stedet for hvert sit kalenderår. Der skal i dette tilfælde ske pristalsregulering både ved udgangen af mellemprioroden og ved udgangen af boets første indkomstår³.

Skibe

For skibe og driftsmidler på skibe, der afskrives efter saldometoden, kan boet foretage skattemæssige afskrivninger efter de samme regler, som gælder for driftsmidler, jfr. ovenfor.

Afskrivningsberettigede bygninger m.v.

Afskrivningsreglerne for bygninger m.v. blev også ændret i 1982⁴, idet der indførtes regler om pristalsregulerede afskrivninger på kontantværdien af bygninger. De nye regler har virkning for nyanskaffelser efter 1. januar 1982. De tidligere regler har fortsat betydning for erhvervelser inden denne dato.

Bygninger m.v., der er *anskaffet før 1. januar 1982*, kan dødsboet afskrive efter afskrivningslovens 24 A⁵. Denne bestemmelse modificerer den almindelige hovedregel om, at boet indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum og -tidspunkt, idet boets afskrivningsgrundlag er den nedskrevne værdi på dødstidspunktet, d.v.s. enten § 14-opgørelsens skattemæssige værdier efter bundne afskrivninger eller værdierne i en evt. afsluttende ansættelse for mellemprioroden. Til gengæld kan boet foretage høje begyndelsesafskrivninger i de første 10 indkomstår efter reglerne i afskrivningslovens §§ 22 og 23 i dennes tidligere affattelse⁶. For bygninger omfattet af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, er begyndelsesafskrivningerne indtil 6 pct., og for bygninger omfattet af § 18, stk. 1, litra b, en begyndelsesafskrivningerne indtil 4 pct. For installationer i afskrivningsberettigede bygninger er begyndelsesafskrivningerne indtil 8 pct. Efter det 10. indkomstår nedsættes procentsatserne til henholdsvis 2, 1 og 4.

1. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 196.

2. Dette er tilfældet, hvis afdøde havde bagudforskudt regnskabsår, og dødsfaldet finder sted i perioden fra regnskabsårets afslutning og indtil den følgende 1. januar.

3. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 188 af 22. november 1983, punkt 195.

4. Lov nr. 197 af 18. maj 1982.

5. Jfr. lovbekendtgørelse nr. 424 af 10. august 1981.

6. Jfr. lovbekendtgørelse m.v. 424 af 10. august 1981.

Bygninger m.v., der er *anskaffet efter 1. januar 1982*, afskrives på grundlag af en pristalsreguleret kontant anskaffelsessum. Dødsboet skal afskrive på grundlag af samme kontante anskaffelsessum, som afdøde skulle have anvendt. Ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget ved udgangen af mellempereperioden bruges reguleringspristallet for april måned i det kalenderår, som mellempereperioden og boets første indkomstår træder i stedet for. Ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget for boets første indkomstår bruges samme reguleringspristal¹.

Bygninger, der er omfattet af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, afskrives med indtil 6 pct. om året, indtil summen af de anvendte afskrivningsprocenter overstiger 60. Herefter nedsættes grænsen for de årlige afskrivninger til 2 pct. Nedsættelsen sker i det indkomstår, hvor grænsen overskrides. Ved opgørelsen af summen af de anvendte afskrivningsprocenter skal boet medregne afdødes afskrivningsprocenter, herunder den forholdsmæssigt omregnede afskrivningsprocent for mellempereperioden.

For bygninger, der er omfattet af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra b, gælder tilsvarende regler. Den højeste årlige afskrivningsprocent er 4, grænsen for summen af de anvendte afskrivningsprocenter er 40, og nedsættelsen sker til 1 pct.

Installationer i afskrivningsberettigede bygninger behandles på samme måde. Tallene er her 8 pct., 80 pct. og 4 pct.

Forskudsafskrivninger

Om forskudsafskrivninger på *maskiner m.v. og bygninger* efter afskrivningslovens afsnit IV A foreskriver afskrivningslovens § 29 R, at de tidligere skatteansættelser skal reguleres, hvis den skattepligtige dør, inden samtlige af forskudsafskrivningen omfattede ativer er leveret eller fuldført². Det følger heraf, at boet ikke kan foretage eller fortsætte forskudsafskrivningerne.

Bestemmelserne i afskrivningslovens §§ 14-17 om forskudsafskrivning på *skibe* indeholder ikke tilsvarende bestemmelser om efterbeskatning ved dødsfald. Der er derfor intet til hinder for, at boet foretager disse forskudsafskrivninger.

1. Jfr. afskrivningslovens § 19 A, stk. 2, sidste pkt. Hvis mellempereperioden er længere end 12 måneder, træder mellempereperioden og boets første indkomstår i stedet for hvert sit kalenderår. I dette tilfælde skal der ske en selvstændig pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget for boets første indkomstår.
2. § 29 R, stk. 2, indeholder dog en dispensationsmulighed, hvorefter skatteministeren kan tillade, at en enearving, når boet skiftes, kan indtræde i afdødes sted med hensyn til påbegyndte forskudsafskrivninger, såfremt han fortsætter virksomheden. Tilsvarende gælder for en ægtefælle, der har overtaget boet til hensidende i uskiftet bo.

Fradragsberettigede udgifter

I sin indkomstopgørelse kan boet i princippet kun fradrage udgifter, der kunne fradrages af en levende person.

Der kan ikke fradrages begravelsesudgifter eller boudgifter, der ikke har karakter af sædvanligt fradragsberettigede driftsomkostninger.

Dette vil i reglen medføre, at udgifter til revisor² og advokat samt eksekutoromkostninger ikke kan fradrages.

Spørgsmålet har været behandlet bl.a. i følgende landsskatteretsafgørelser:

LSR. I. 1970 nr. 4-DB. 7.

Dødsboet efter N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst for perioden fra den 6. maj til den 31. december 1970 til 22.819 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Selvangiven indkomst		14.722 kr.
ikke godkendt fradrag:		
rejsegodtgørelse til arvinger m.fl.	1.502 kr.	
udgift til husholdning og hushjælp	6.283 kr.	
ejendomsudgifter ud over standardfradrag	2.213 kr.	
+ egen lejeværdi, da ejendommen ikke har været beboet af afdødes husstand	1.375 kr.	838 kr.
udgifter vedrørende tilplantning af gravsted	2.690 kr.	
udgifter til gravstedsvedligeholdelse	4.940 kr.	
udgifter til gravmonument	1.209 kr.	
udgifter til assistance i boet	2.000 kr.	
<i>boudgifter:</i>		
registreringsgebyr og proklama m.v.	875 kr.	
à conto eksekutorsalær	10.000 kr.	30.337 kr.
		45.059 kr.
vurderingshonorarer, der er anset for at henhøre under mellemprioriden	24.480 kr.	
+ assistance vedrørende samme	2.240 kr.	22.240 kr.
ansat indkomst		22.819 kr.

For så vidt angår det ikke godkendte fradrag på 30.337 kr. for boudgifter m.m., har boet over for landsskatteretten nedlagt påstand om godkendelse af dette fradrag, idet boet til støtte herfor har henvist til, at det såvel i skattelitteraturen² som hidtidig ligningspraksis er antaget, at der består en udvidet adgang for udgiftsføring i dødsboer for så vidt angår boudgifter m.m.

1. Har afdøde selv brugt revisor til regnskabsafslutning, vil det i reglen være berettiget at fortsætte hermed med fradragsret for udgiften.
2. jfr. Helkett, 8. udg. side 67.

Spørgsmålet om, i hvilket omfang der kan ske fradrag for udgifter til revisor- og advokatbistand m.v. ved behandlingen af dødsboer har været rejst af folketingsudvalget under behandlingen af det af finansministeren i folketingsåret 1968/69 fremsatte forslag til lov om ændring af kildeskatteloven vedrørende beskatning af dødsboer. Finansministerens besvarelse af spørgsmålet (skrivelse af 28. februar 1969) gik ud på, at de regler, der i øvrigt gælder om fradrag for udgifter af denne art, også må anvendes for dødsboer. I forbindelse hermed tog finansministeren afstand fra hidtidig praksis, hvorefter fradrag for udgifter af nævnte art er indrømmet ved offentligt skiftede dødsboers indkomstopgørelse i videre omfang end for andre skattepligtige. Finansministeren pegede på, at den hidtidige praksis knyttede sig til de hidtidige regler, hvorefter det var den absolutte undtagelse, at dødsboet nåede at blive omfattet af indkomsskattepligtigt.

I den af skattedepartementet i december 1969 udgivne foreløbige vejledning i reglerne om dødsbobehandling m.v., samt i departementets vejledning, udgivet i januar 1972, vedrørende samme forhold er det anført, at boet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst alene kan foretage fradrag for driftsudgifter, der efter statsskattelovens § 6 er fradragsberettigede.

Den hidtidige praksis byggede på finansministerens vejledning til statsskatteloven af 1912, artikel 8 G. Efter de af finansministeren under lovens behandling fremsatte udtalelser må grundlaget for denne praksis anses for bortfaldet. Under hensyntagen til den reform af reglerne om beskatning ved dødsfald, der har fundet sted ved kildeskatteloven, findes der herefter ikke at være tilstrækkeligt grundlag for at antage, at udgifter, som ikke kan henføres under det sædvanlige driftsudgiftsbegreb, kan anses for fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et dødsbo.

Da ingen af de i fradraget på 30.337 kr. omhandlede poster ses at kunne henføres under det sædvanlige driftsudgiftsbegreb, er det med rette, at fradraget ikke er godkendt ved boets indkomstopgørelse, og den påklagede ansættelse vil derfor på dette tidspunkt være at stadfæste . . .

LSR. I. 1970 nr. 2-DB. 2.

Boet efter N.N., som for indkomståret 1970 har selvangivet sin indkomst til 137.783 kr., og hvis skattepligtige indkomst af X ligningskommission blev ansat i overensstemmelse hermed, klager over, at X skatteråd har ansat boets skattepligtige indkomst for perioden den 16. april til den 11. december 1970 til 244.073 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Selvangiven indkomst	137.783 kr.
ikke fradragsberettigede andel i boudgifter	24.000 kr.
ikke godkendt bofradrag	16.664 kr.
ikke godkendt refusionsbeløb	3.962 kr.
yderligere avance vedrørende aktier	61.664 kr.
ansat indkomst	244.073 kr.

Klagen til landsskatteretten vedrører alene førstnævnte forhøjelsespост.

.....
Det fremgår, at boet efter afdøde blev overtaget til privat skifte, der er afsluttet pr. 11. december 1970.

I forbindelse med bobehandlingen er bl.a. afholdt følgende udgifter:

Salær, advokat	34.000 kr.
Salær, revisor	10.000 kr.
diverse	595 kr.
i alt	44.595 kr.

Ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst for perioden fra den 16. april til den 11. december 1970 har boet skønsmæssigt anslået den fradragsberettigede del af bobehandlingsudgifterne til 24.000 kr. Ved den påklagede ansættelse er ingen del af de anførte udgifter anset fradragsberettigede ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst.

Under den stedfundne forhandling er det oplyst, at boets aktiver androg ca. 3,3 mill. kr., hovedsagelig bestående af obligationer, aktier og pantebreve, samt at formueadministrationen næsten udelukkende har vedrørt indkassering af renter og ydelser på pantebreve samt nytegning af aktier. Hertil kommer revision og opstilling af regnskab.

Boet har over for landsskatteretten principalt nedlagt påstand på, at samtlige bobehandlingsudgifter anses for fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen.

Subsidiært har boet påstået den skattepligtige indkomst ansat til det selvangivne beløb.

Til støtte for den principale påstand har boet henvist til, at det såvel i skattelitteraturen som i hidtidig ligningspraksis er antaget, at der består en udvidet adgang til udgiftsfradrag i dødsboer, herunder også for så vidt angår eksekutorsalær.

Subsidiært er det gjort gældende, at det foretagne fradrag på 24.000 kr. er udtryk for et rimeligt skøn over den del af de samlede udgifter, der er medgået til formueadministration samt bistand ved erhvervelsen og opgørelsen af boets skattepligtige indkomst.

Spørgsmålet om, i hvilket omfang der kan ske fradrag for udgifter til revisor- og advokatbistand ved behandlingen af dødsboer har været rejst af folketingsudvalget under behandlingen af det af finansministeren i folketingsåret 1968/69 fremsatte forslag til lov om ændring af kildeskatteloven vedrørende beskatning af dødsboer.

...

Under hensyntagen til den reform af reglerne om beskatning ved dødsfaldet, der har fundet sted ved kildeskatteloven, findes der herefter ikke at være tilstrækkeligt grundlag for at antage, at udgifter, som ikke kan henføres under det sædvanlige driftsudgiftsbegreb, kan anses for fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et dødsbo.

På grundlag af det oplyste om omfanget af den under bobehandlingen stedfundne formueadministration har skatterådet for landsskatteretten indstillet, at der godkendes et beløb på 4.500 kr. som fradragsberettigede boudgifter, og da retten kan tiltræde denne indstilling, vil den påklagede ansættelse være at nedsætte med 4.500 kr. til 239.573 kr.

I LSR. I. 1974 nr. 1-DB 21 havde boet i sin indkomstopgørelse fratrukket 2.716 kr., som afdøde skyldte som forfaldne underholdsbidrag, og som kommunen havde udlagt, hvorefter boet havde betalt kommunen. Landsskatteretten udtalte, at ligningslovens § 10 alene indrømmer bidragyderen en fradragsret; dette må forstås som den person, der har påtaget sig eller er blevet pålagt at udrede løbende underholdsbidrag; boet har alene fradragsret for løbende aftægts- eller underholdsydelser, som boet har pligt til at udrede,

»hvortil ikke kan henregnes et i boet anmeldt gældskrav, der er opstået, fordi kommunen har måttet udrede de den afdøde påhvilende underholdsbidrag vedrørende en periode forud for dødsfaldet«.

Større fradrag hos boet

Der har været et tilfælde, hvor fradrag af udgifter er anerkendt i større omfang i boet end hos afdøde som levende skatteyder.

LSR. I. 1971 nr. 3-DB. 4.

Dødsboet efter den den 27. juli 1971 afdøde fru A, som for tiden fra dødsfaldet til den 31. december 1971 har selvangivet en indkomst på 9.367 kr. klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst for det nævnte tidsrum til 12.957 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer ved, at skatterådet ikke har godkendt et ved opgørelsen af boets selvangivne indkomst foretaget fradrag på 3.590 kr. for udgifter til løn, kost og logi til husassistent i den nævnte periode.

Sagen har været genstand for forhandling mellem boets revisor og repræsentanter for skatterådet og landsskatteretten.

Det er oplyst, at boets indtægter hidrører fra driften af en landbrugsejendom, der tilhørte afdøde, samt at den pågældende husassistent havde været ansat hos afdøde i en årrække, og at halvdelen af udgifterne til løn, kost og logi var blevet fratrukket i afdødes selvangivne indkomster, hvilket altid er blevet godkendt af skatterådet ved afdødes indkomstansættelser.

Det er videre oplyst, at afdøde fra 1970 og indtil dødsfaldet var indlagt på et plejehjem, og at landbrugsejendommen i denne periode blev passet af afdødes søn og svigerdatter, der boede på ejendommen, samt af en karl og husassistenten, hvilke personer ligeledes bestyrede ejendommen for boet.

Boets revisor har over for landsskatteretten gjort gældende, at hele udgiften til den omhandlede husassistent må anses for en driftsudgift for boet og som sådan være fradragsberettiget.

Skatterådet har under sagens behandling for landsskatteretten afgivet indstilling om, at halvdelen af udgifterne til husassistent eller 1.795 kr. godkendes som fradragsberettigede for boet, således at ansættelsen nedsættes med dette beløb til 11.162 kr., hvilken indstilling er tiltrådt af statens ligningsdirektorat.

Under hensyn til, at det gennem en årrække har været godkendt, at udgiften til husassistent eller en del deraf var en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, og til, at samme lovbestemmelse er afgørende for, hvilke udgifter der kan fradrages i et dødsbos indkomstopgørelse, samt til, at der ikke for boet kan være nogen privat andel af den omhandlede udgift, finder landsskatteretten, at hele udgiften til husassistent i den nævnte periode kan bringes til fradrag i boets indkomstopgørelse.

Den påklagede ansættelse vil følgelig være at nedsætte til det selvangivne beløb.

Afgørelsen er interessant, men det er altså en forudsætning, at udgiften til husassistent allerede hos afdøde kunne fradrages i hvert fald delvis.

Afgørelsen kan ikke tages til indtægt for fradrag af hushjælpsudgift i boer efter personer, der ikke selv havde kunnet fradrage nogen del af udgiften¹.

1. Jfr. foranstående kendelse LSR I 1970 nr. 4-DB 7.

§ 20 E-vederlag

Ifølge kildeskattelovens § 20 E skal der fastsættes et arbejdsvederlag til længstlevende eller til en arving eller legatar, der udfører et arbejde for boet. Vederlaget skal ansættes til, hvad den pågældende ville kunne antages at have opnået, hvis tilsvarende arbejde udførtes for fremmede.

Det må antages, at dette vederlag er A-indkomst for den pågældende lige-som den pågældende nok må betragtes som lønmodtager i forhold til boet, og derfor være berettiget til lønmodtagerfradrag. Boet burde vel i den anledning SE-registreres.

Det påhviler ligningskommissionen at påse, at dette vederlag ansættes rimeligt, men det vil naturligvis ofte være et vanskeligt skøn.

Spørgsmålet har flere gange været behandlet ved landsskatteretten og som eksempel kan nævnes følgende kendelse:

LSR. I. 1970 nr. 6-1.263.

N.N., som for indkomståret 1970 har selvangivet sin indkomst til 12.534 kr., og hvis skattepligtige indkomst af X kommunes ligningskommission blev ansat til 14.934 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat hendes skattepligtige indkomst til 18.534 kr.

Den påklagede ansættelse skyldes, at den af klagerens mands bo til klageren udbetalte løn på 6.000 kr. af skatterådet skønsmæssigt er forhøjet til 12.000 kr.

Det er oplyst, at den omhandlede løn vedrører perioden fra 29. juni 1970 til 31. december 1970, og at klageren for perioden 1. januar 1971 til 30. juni 1971 ligeledes har modtaget løn fra boet, idet dog lønnen for sidstnævnte periode har udgjort 12.000 kr. Klageren havde allerede inden mandens død den 5. maj 1970 hjulpet til med ekspedition i forretningen, men hun havde aldrig beskæftiget sig med forretningens drift. Endvidere er det oplyst, at de deltidsbeskæftigede og ufaglærte medhjælpere i forretningen i 1970 havde haft en løn på 1.250 kr. pr. måned.

Det er endelig oplyst, at grunden til, at klagerens løn for første periode var 6.000 kr. mindre end for anden periode, var hendes manglende uddannelse i forretningens drift samt vanskelige familiemæssige forhold i den første tid efter mandens død med deraf følgende mindre arbejdsindsats i forretningen.

Landsskatteretten finder efter de foreliggende oplysninger ikke grundlag for at tilsidesætte det ved ansættelsen udøvede skøn over klagerens lønindtægt, hvorfor den påklagede ansættelse vil være at stadfæste.

I de tilfælde, hvor den længstlevende driver boets virksomhed, f.eks. en advokatforretning eller lægepraksis, som han også inden dødsfaldet drev, vil meget tale for at ansætte vederlaget til det overskud, han de foregående år har haft, eller det beløb, han hidtil har trukket som privatforbrug.

Erstatning

Et privat skiftet dødsbo blev anset for skattepligtigt af en erstatning på 80.417 kr., svarende til boets tab ved at det var pålignet skat af avancen ved arveudlæg af boets ejendom. Den nævnte erstatning havde bobehandleren indbetalt til boet, fordi han ikke havde fået afsluttet skiftet indenfor 15 månedersfristen efter ksl. § 20.

Landsskatteretten fandt (1981-6-DB 10), at der ikke ved erstatningen var sket en forøgelse af ejendommens værdi, og at der i det hele taget ikke var grundlag for at beskatte erstatningen, som var udredet til dækning af et formuetab påført boet ved et ansvarspådragende forhold.

Ligningsrådet har afgivet forhåndsbesked vedr. følgende tilfælde omhandlende et bos evt. skattepligt af en indbetaling fra enkelte arvinger:

A afgik ved døden den 28. august 1985 efter hensiddet i uskiftet bo efter fabrikant A. Afdøde efterlod to sønner, B og C.

A ejede ved begyndelsen af 1983 aktier for nom. 524.400 kr. i R A/S. Sønnen B ejede en aktiepost på nom. 271.200 kr. og sønnesønnen D en post på nom. 51.700 kr. Den samlede aktiekapital i R A/S udgør nom. 900.000 kr. I december 1983 købte B og D de af fru A ejede aktier, nom. 524.000 kr. I overensstemmelse med § 4 i selskabets vedtægter fandt overdragelsen sted til skattekursen 145.

Da der i forbindelse med overdragelsen blev givet en mindre gave, blev der indgivet gaveanmeldelse, og kursfastsættelsen blev endelig godkendt af amtsskatteinspektoratet den 21. juni 1984.

I forbindelse med bobehandlingen efter fru A har C påstået, at køberkursen i 1983 var for lav, hvorfor han har krævet, at B og D indbetaler et erstatningsbeløb på 2,0 mill. kr. til boet.

Om de skattemæssige konsekvenser af denne disposition har ligningskommissionen bemærket, at et eventuelt erstatningsbeløb må antages at være udtryk for en højere salgssum på aktierne i 1983, hvorefter afhændelssummen må forhøjes med en tilsvarende ændring af den i 1983 ansatte særlige indkomst.

Amtsskatteinspektoratet har telefonisk fra skifteretten fået oplyst, at retten formentlig vil acceptere, at B og D indbetaler 2 mill. kr. til boet som for lidt betalt for aktier, og at beløbet i givet fald vil indgå ved beregningen af arveafgift.

På denne baggrund samt efter det i øvrigt oplyste er det amtsskatteinspektoratets opfattelse, at der ved B's og D's indbetaling af 2 mill. kr. til boet tilføres dette en indtægt, for hvilken der skal svares almindelig indkomstskat, jfr. statsskattelovens § 4.

Amtsskatteinspektoratet finder dog ikke, at boet skal beskattes af beløbet, hvis aktiehandelen den 16. december 1983 omgøres.

Det skal bemærkes, at ligningsrådet intet har at indvende imod, at aktiehandlen omgøres, således at aktierne ved afhændelsen anses for afstået til en kontantkurs 310. Denne kurs er beregnet på grundlag af selskabets status pr. 31. december 1983. Dette vil indebære en ændring af den i 1983 ansatte særlige indkomst.

En evt. yderligere indbetaling til boet udover hvad der svarer til kurs 310, skal indkomstbeskattes i boet.

Under forudsætning af at aktiehandelen fra 1983 ikke omgøres, finder ligningsrådet, at et beløb på 2 mill. kr. skal indtægtsføres i boet (360-403-893).

Forsikringer¹

Indeksudbetalinger

Såfremt der i boet indgår indestående på konto i henhold til indekskontrakt for den længstlevende ægtefælle, må det antages, at de løbende udbetalinger til længstlevende hvori indgår statens indekstillæg, er en personlig ret for længstlevende; de skal beskattes hos længstlevende og ikke i boet.

I den endelige boopgørelse må indgå nettoværdien af kontobeløbet på skæringdagen.

Rateforsikringer

Havde afdøde en rateforsikring, på hvilken der forfalder udbetalinger i boeperioden, må disse rater betragtes som boindkomst og forsikringsselskabet skal derfor ikke tilbageholde A-skat.

Særlig indkomst

Ved salg eller udlæg uden succession af boets aktiver kan fremkomme særlig indkomst til beskatning. Boets særlige indkomst opgøres efter de almindelige regler, men den særlige indkomst tillægges boets almindelige indkomst ved skatteberegningen².

Det 6.000 kr.'s fradrag, der efter lov om særlig indkomstskat m.v. § 8 gives i visse arter af særlig indkomst, gælder ikke for dødsboer.

Fortjenester, der efter ejendomsavancebeskatningsloven skal medregnes til boets særlige indkomst, forhøjes med 25 pct.³ Forhøjelsen skal udligne forskellen mellem boets skatteprocent og den normale skatteprocent på 50, hvormed særlig indkomstskat beregnes hos personer. Med virkning fra indkomståret 1987 er boskatten forhøjet fra 40 til 50 pct., samtidig er den særlige forhøjelse af ejendomsavancer for dødsboer bortfaldet.

Formueopgørelsen

Boets formueskattepligt indtræder fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket⁴. Boet svarer dog kun formueskat for de indkomstår, hvis

1. Se også s. 32 f og s. 53.

2. Jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 13 A.

3. Jfr. lovbekendtgørelse nr. 504 af 26. september 1984 § 6, stk. 3.

4. Jfr. kildeskattelovens § 18, stk. 2.

afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse¹. Dette hænger sammen med, at formueskattepligten overgår til udlægsmodtageren fra begyndelsen af det indkomstår, hvori udlægget sker.

Et dødsbos formue opgøres i princippet efter de almindelige regler, som gælder for levende personer. Det er derfor kun de sædvanligvis skattepligtige aktiver, der skal medtages i formueopgørelsen. Ikke skattepligtige aktiver, f.eks. privat indbo eller immaterielle rettigheder, medregnes ikke, selvom de pågældende rettigheder er arveafgiftspligtige.

Beregnete renter, der skal medtages ved boets indkomstopgørelse, tages ikke i betragtning ved formueopgørelsen, heri indgår alene de forfaldne renter.

Arveafgift kan ikke fradrages ved boets formueopgørelse. Dette gælder også selvom boet skal betale arveafgiften. Derimod kan arveafgift, der hviler på aktiver, der er udlagt, fratrækkes ved udlægsmodtagerens formueopgørelse.

Boets formueskat beregnes efter samme regler som for personer, jfr. personskatteovens § 18². Eksisterer der både et særbo og et fællesbo efter afdøde lægges boernes formuer ikke sammen ved beregningen af formueskatten, hvert bo får således sit bundfradrag³.

Ophør af boets skattepligt

Boets skattepligt ophører på skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Ligesom dødsdagen i de fleste tilfælde regnes med til mellemperioden, således at f.eks. dagen efter dødsdagen er boets første rentedag, må skæringsdagen ved indkomstopgørelsen regnes med til boets sidste indkomstår, og dagen efter skæringsdagen er normalt udlægsmodtagerens første rentedag.

Boets formueskattepligt overgår på udlægstidspunktet/skæringsdagen til udlægsmodtageren med virkning for indkomstårets begyndelse⁴.

1. Jfr. kildeskattelovens § 18, stk. 4.

2. Denne bestemmelse har fra indkomståret 1987 erstattet den tidligere bestemmelse i udskrivningslovens § 10.

3. Ved beregningen af boernes indkomstskat skal bofradraget derimod deles mellem særbo og fællesbo med halvdelen til hver, jfr. personskatteovens § 15, stk. 2 (tidligere kildeskattelovens § 38, stk. 1).

4. Jfr. s. 332 landsskatterettens kendelse vedrørende et tilfælde, hvor 31. december var valgt som skæringsdag.

Privat skiftede boer der fortsætter ud over 15 månedersdagen

Fortsætter det private skifte ud over 15 måneders dagen, bliver arvingerne derunder en efterlevende ægtefælle (men ikke legatarer) skattepligtige af boets indtægter efter 15 månedersdagen og formueskattepligtige fra begyndelsen af det indkomstår, hvori fristen udløber.

15 månedersdagens betydning svarer i disse forbindelser ganske til betydningen af skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Indkomst og formue – derunder også den del, der endnu ikke er udlagt til eventuelle legatarer – medregnes i arvingernes indkomst- og formueopgørelse i forhold til deres andel i det resterende bo.

Succession kan ikke finde sted; alle pr. 15 månedersdagen konstaterede avancer og tab på skattemæssige aktiver skal medregnes i indkomsten i boets sidste indkomstår, der slutter med 15 månedersdagen, på samme måde som hvis aktiverne var solgt til trediemand. Dette gælder dog ikke ved fast ejendom¹ og almindelige aktier², hvor overgangen behandles som udlæg.

Kapitel 13: Underskud og Carry Back efter umiddelbart skifte

Afdødes underskud

Afdødes underskud fra tidligere indkomstår kan efter kildeskattelovens § 31, stk. 1, fremføres til fradrag i dødsboets skattepligtige indkomst i overensstemmelse med reglerne i ligningslovens § 15.

Det vil sige, at fremførelsesadgangen er begrænset til de fem indkomstår, der følger efter underskudsåret, samt at underskuddet kun kan fremføres i det omfang det ikke kan rummes i et tidligere års indkomst. Mellemprioriden og boets første indkomstår betragtes i denne sammenhæng som et indkomstår.

Afdødes underskud kan dog kun fremføres til dødsboet, hvis der foretages afsluttende ansættelse for mellemprioriden.

1. Jfr. ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1.

2. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 10, stk. 1.

Underskud fra mellemprioroden kan på samme måde fremføres til fradrag i boets fem første indkomstår¹. Ved fremførsel af underskud fra mellemprioroden regnes boets første indkomstår dog som et selvstændigt indkomstår.

Reglerne i kildeskattelovens § 31 om fremførsel af afdødes underskud er blevet tilpasset den *skattereform*, der er trådt i kraft fra indkomståret 1987. Dødsboet er ikke omfattet af personskattelovens regler om opdeling af den skattepligtige indkomst i personlig indkomst og kapitalindkomst. Det er derfor kun afdødes underskud i den skattepligtige indkomst, der kan fremføres til fradrag i boets indkomst. Underskud i afdødes personlige indkomst kan ikke fremføres til fradrag i dødsboets indkomst, og dette underskud kan heller ikke fremføres til fradrag i en evt. efterlevende ægtefælles indkomst, når boet skiftes. Afdødes uudnyttede virksomhedsunderskud efter virksomhedsskattelovens § 13 kan derimod fremføres til fradrag i boets indkomst. Desuden kan resterende virksomhedsskat efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 3, fremføres til fradrag i boets skatter, når virksomheden indgår i boet.

En efterlevende ægtefælles underskud kan ikke fremføres eller overføres til fradrag i boets skattepligtige indkomst; heller ikke selvom underskuddet hidrører fra aktiver, der indgår i fællesboet.

Er der både et særbo og et fællesbo efter afdøde, kan boerne frit vælge, hvorledes afdødes underskud skal fordeles mellem dem. Hvis den efterlevende ægtefælle hendsidder i uskiftet bo vedrørende fællesejet samtidig med at afdødes særbo skiftes, kan afdødes underskud derimod alene fremføres til fradrag i længstlevendes indkomst^{2,3}.

Tab vedr. almindelige aktier

Hvis afdøde (eller den efterlevende ægtefælle) har solgt almindelige aktier med tab, jfr. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kan dette tab ikke overføres til dødsboet eller udlægsmodtagerne⁴. Mellemprioroden er altså det seneste indkomstår, hvortil tabet kan overføres.

Længstlevende må derimod formentlig have adgang til selv at overføre sine tab fra tiden før dødsfaldet til modregning i hans evt. senere fortjenester ved salg af almindelige aktier.

1. Jfr. kildeskattelovens § 31, stk. 2.

2. Jfr. skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til personskatteloven, pkt. 107. I dødsbovejledningen fremgår det derimod af s. 111, at længstlevende og særboet frit kan fordele afdødes underskud.

3. Hvis en af virksomhedsskatteloven omfattet virksomhed indgår i afdødes særbo, mens længstlevende sidder i uskiftet bo med fællesejet, kan resterende virksomhedsskat og virksomhedsunderskud ligeledes alene fremføres hos længstlevende, jfr. pkt. 179 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til virksomhedsskatteloven.

4. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 1 af 2. januar 1984, punkt 30.

Dødsboets underskud – Carry Back

I kildeskattelovens § 31, stk. 3, er der indført en regel med hensyn til virkning af underskud i et skattepligtigt bos indkomstopgørelse, den såkaldte carry back regel.

Hvis der ved opgørelsen af boets indkomst fremkommer et underskud, kan dette efter ligningslovens § 15 overføres til boets følgende indkomstår.

Hvis underskuddet ikke kan dækkes ved sådanne overførsler, kan boet kræve et beløb på 30 pct. af det ikke udnyttede underskud udbetalt af statskassen. Denne såkaldte carry back kan dog ikke overstige summen af de skattebeløb, som afdøde, den samlevende ægtefælle og boet har betalt af indkomst og formue i boets tidligere indkomstår, i dødsåret og i de to foregående år^{1,2}.

Det er alene afdødes og ægtefællens skatter i dødsåret og de to foregående år, der indgår i beregningen. Der tages ikke hensyn til ægtefællens skat i senere indkomstår.

Carry back kommer på tale, dels hvis boets behandling strækker sig over flere indkomstår, men uden at der inden for ligningslovens tidsgrænse kan opnås dækning for underskuddet – en situation der kun undtagelsesvis vil forekomme³ – dels hvis boets behandling afsluttes, inden dækning er opnået, d.v.s. såfremt indkomstopgørelsen for boets sidste indkomstår udviser et underskud, der er opstået under boets behandling. I denne forbindelse har det navnlig praktisk betydning, om der ved udlæg af skattemæssige aktiver konstateres tab, der efter kildeskattelovens § 30, stk. 4, skal bringes til fradrag i boets indkomstopgørelse.

Det er ikke en betingelse for at rejse krav om carry back, at der har været foretaget afsluttende ansættelse for mellemp perioden. Hvis der ikke er foretaget afsluttende ansættelse, medregnes den foreløbige skat for mellemp perioden til summen af de skattebeløb, der danner overgrænsen for carry back.

Derimod kræves det, at boet er skattepligtigt, jfr. herved følgende landskatteretskendelse:

1. Denne to-års grænse blev ikke ændret, da fremførselsadgangen efter ligningslovens § 15 blev forlænget fra 2 til 5 år.
2. I de skattebeløb, der danner overgrænsen for carry-back beløbets størrelse, indgår afdødes og længstlevendes virksomhedsskat efter virksomhedsskatte loven samt boets evt. 25 pct. skat ved efterbeskatning af indestående på konto for opspar et overskud, jfr. s. 143. På den anden side fradrages resterende virksomhedsskat efter virksomhedsskatte lovens § 10, stk. 3, der er fradraget i skatterne før de år, der berettiger til refusionen. Jfr. pkt. 180 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til virksomhedsskatte loven.
3. En bobehandling ud over 15 måneder kommer i denne forbindelse kun på tale, når boet skiftes ved et offentlig skifte, altså ved skifteretten eller eksekutor testamenti.

LSR. I. 1971 nr. 3-1800.

Kontorchef A, som for indkomståret 1971 har selvangivet sin indkomst til + 41.776 kr., klager over, at X skatteråd har ansat hans skattepligtige indkomst til 53.613 kr.

Det er oplyst, at klagerens hustru afgik ved døden den 22. februar 1971, og at dødsboet udleveredes til privat skifte med klageren som eneste arving. Der blev ikke af boet eller af skattemyndighederne forlangt afsluttende ansættelse af hustruens indkomst i perioden fra 1. januar til 22. februar 1971 (mellemprioroden), jfr. bestemmelserne i kildeskattelovens § 15 og § 14, stk. 2, og dødsboet, der afsluttedes den 1. april 1972, blev ikke anset for skattepligtigt, jfr. samme lovs § 16.

Det er videre oplyst, at klagerens hustru gennem flere år som selvstændigt erhverv havde drevet en trikotageforretning, der i 1970 gav et betydeligt underskud, og som derfor var under afvikling, da hun døde. Klageren, der er ansat i et revisionsfirma, fuldførte afviklingen af forretningen, der gav et samlet underskud for 1971 på 98.602 kr., som klageren har fratrullet i sin indkomstopgørelse for indkomståret 1971.

Ved den påklagede ansættelse har skatterådet bl.a. ikke godkendt dette fradrag, allerede fordi der ikke er foretaget afsluttende ansættelse af hustruens indkomst for mellemprioroden.

Klageren påstår over for landsskatteretten fradraget med de nævnte 98.602 kr. godkendt, idet han gør gældende, at den omhandlede forretning må anses for at have været en af ham drevet virksomhed, som følge af den i sin tid er etableret for hans penge, at han har betalt skatten, når der er overskud, og tilført ny kapital, når der var underskud, og at han har betalt kreditorerne ved afviklingen af forretningen. Subsidiært har han påstået reglerne i kildeskattelovens § 31 om overførsel af underskud i mellemprioroden eller i boet og om udbetaling efter de derom fastsatte regler af uudnyttet underskud bragt i anvendelse.

Efter det oplyste, herunder at klageren har haft ansættelse i et revisionsfirma, og at indtægten af forretningen stedse har været betragtet som hustruens indtægt, hvorved bemærkes, at hustruen for indkomståret 1970 havde indgivet særskilt selvangivelse og blev særskilt skatteansat som følge af hendes drift af forretningen, er det med rette, at forretningen også ved den påklagede ansættelse er anset for at være hustruens selvstændige virksomhed og ikke klagerens eller ægtefællernes fælles virksomhed. Underskuddet ved driften af forretningen forud for dødsfaldet og ved den fortsatte afvikling af denne kan derfor ikke anses for at være et klagerens opgørelse vedrørende underskud, men må betragtes som henholdsvis hustruens underskud i mellemprioroden og dødsboets underskud, jfr. kildeskattelovens § 20 og § 17.

Da der endvidere ikke i medfør af kildeskattelovens § 15, jfr. § 14 er foretaget afsluttende ansættelse af hustruens indkomst for mellemprioroden,¹ og da boet ikke er skattepligtigt, jfr. samme lovs § 16, kan reglerne i lovens § 31 om overførsel af underskud i mellemprioroden eller i boet og om udbetaling af en del af det uudnyttede underskud ikke finde anvendelse.

Da klagerens subsidiære påstand herefter heller ikke kan tages til følge, og da der ikke i øvrigt findes hjemmel for at overføre det omhandlede underskud som fradrag i klagerens skattepligtige indkomst, vil den påklagede ansættelse være at stadfæste.

Carry back kan kun beregnes på grundlag af underskuddet i boets egne indkomstår. Afdødes underskud før dødsfaldet berettiger ikke til carry back.

Reglens forståelse er blevet nærmere præciseret i sag Skd. II. 643/1971, hvor sagsforholdet var følgende:

1. Som anført ovenfor er denne omstændighed i og for sig uden betydning for adgangen til at kræve carry back.

Et privat skiftet bo efter en person, der afgik ved døden den 9. maj 1970, blev sluttet den 15. april 1971 med et underskud på 26.169 kr. Arvingernes advokat beklagede sig til skattedepartementet over, at skatterådet ikke havde ydet boet fuld refusion efter kildeskattelovens § 31, stk. 3, med 30 pct. af underskudsbeløbet eller med 7.830 kr., men i medfør af § 31, stk. 3, 2.pkt., havde begrænset tilbagebetalingen til 3.641 kr., idet der af indtægten i 1969 ingen skat var betalt, og af indtægten i 1968 var betalt det nævnte skattebeløb på 3.461 kr. Advokaten gjorde gældende, at der i relation til den nævnte bestemmelse i § 31, stk. 3, 2. pkt., burde lægges vægt på de skattebeløb, der var betalt i det pågældende år. Afdøde havde i årene 1968 og 1969 betalt skatter med i alt 12.764 kr. Advokaten anmodede herefter om, at der ydedes boet refusion med de 7.830 kr. Skattedepartementet udtalte efter brevveksling med statens ligningsdirektorat, at man var enig i den af skatterådet foretagne beregning af skatterefusionen, idet det afgørende for beregningen efter § 31, stk. 3, 2. pkt. af maksimum for skatterefusionen efter departementets og ligningsdirektoratets opfattelse er størrelsen af de skatter, der er betalt af den indkomst, der er indtjent i de pågældende indkomstår og af formuen for disse indkomstår.

Som det fremgår af sammenhængen, er carry back reglens begrundelse, at et uudnyttet underskud, der er konstateret i boet, ikke kan dækkes ved at føres fremad. Man kunne herefter tænke sig den mulighed, at underskuddet inden for en nærmere afgrænset årrække kunne føres tilbage, og altså under en ændring af ansættelsen for tidligere år kom til fradrag i den der konstaterede skattepligtige indkomst.

Af praktiske retstekniske grunde valgte man den faste 30 pct. refusion, men begrænsede beløbet til de skattebeløb, der var betalt af formue og indtægt i visse indkomstår. Hvis man havde valgt en egentlig tilbageføring af underskuddet, er det klart, f.eks. at et øget fradrag i indkomsten for 1969 ikke ville have medført nogen nedsættelse af skat betalt af det nævnte års indkomst.

Insolvente dødsboer

Det har tidligere været antaget, at der var anledning til at udvise tilbageholdenhed med indrømmelse af carry-back til et insolvent dødsbo. I praksis har der været et par tilfælde, hvor skattemyndighederne har begrænset carry-back betalingen overfor insolvente dødsboer.

Spørgsmålet har i sit princip været forelagt skattedepartementet, der har ment, at boets insolvens i sig selv ikke kan begrunde afslag på anmodning af carry back¹.

Da udgangspunktet for carry-back er boets opgørelse af negativ indkomst, og da der nok i almindelighed ikke har knyttet sig den store interesse til det insolvente dødsbo's indkomstopgørelse, må skattemyndighederne efter skattedepartementets principielle afgørelse, være nøjeregnende med indkomstansættelsen også når indkomsten er negativ, og det må især påses, at der ikke i indkomstopgørelsen foretages fradrag for udgifter, der ikke er afholdt.

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked bl.a. taget stilling til spørgsmålet om indrømmelse af carry back til et insolvent bo (360-403-507):

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 112.

Dødsboet efter den i august 1978 afdøde A anmodede om bindende forhåndsbesked vedrørende følgende spørgsmål:

- 1) Såfremt boet afsluttes med skæringsdag pr. 31. december 1982, vil der da kunne beregnes carry back i medfør af kildeskattelovens § 31, stk. 3?
- 2) Såfremt boet som omhandlet i kildeskattelovens § 20 C udleveres til den efterlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, vil der så skulle ske ansættelse efter kildeskattelovens § 13 af den efterlevende ægtefælles indkomst i dødsåret 1978?

Vil eventuelt uudnyttet underskud vedrørende 1978 kunne fremføres til modregning i ægtefælles positive indkomst i medfør af ligningslovens § 15?

Vil underskudsfræmførelsen bevirke, at den efterlevende ægtefælles indkomstansættelse ændres, uanset at der inden anmodning om endelig ansættelse foretages, er forløbet mere end fem år efter indkomstårets udløb?

Vil en eventuel overskydende skat blive tilbagebetalt til den efterlevende ægtefælle, stadig uanset at der er forløbet mere end fem år efter indkomstårets udløb?

Det var oplyst, at der var udarbejdet regnskaber for mellemprioroden og 1.-5. regnskabspriorode for dødsboet, der var undergivet offentlig skiftebehandling som gældsfragåelsesbo, at boet i henhold til aftale ikke havde indsendt selvangivelser, da det skønnedes, at der ikke var nogen indkomst, ligesom boet ansås for at være insolvent, og at skattemyndighederne havde frafaldet sit oprindeligt stillede krav om afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Ligningsrådet gav følgende forhåndsbesked:

- ad 1) Man finder ikke, der er noget til hinder for, at reglerne om carry back finder anvendelse. Dødsboet har således ret til udbetaling af 30 % af de bounderskud, som ikke kan fremføres efter ligningslovens § 15, idet udbetalingen dog ikke må overstige summen af de skatter, der er betalt af afdødes og den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst og formue i indkomstårene 1976-1978.

Der kan ikke gives bindende forhåndsbesked om størrelsen af carry back beløbet, idet der som følge af aftalen om fritagelse for at indsende boselvangivelse, ikke har været foretaget en egentlig ligningsmæssig gennemgang af de nu indsendte boregnskaber. Før ligningsmyndigheden har foretaget en egentlig skatteansættelse af boet for de forløbne 5 indkomstår, kan spørgsmålet om carry back's størrelse ikke besvares med den fornødne sikkerhed.

- ad 2) Uanset hvor lang tid, der er forløbet fra dødsfaldet og til den senere udlevering af boet til hensiddende i uskiftet bo, skal der efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 20 C, stk. 1, ske en ansættelse efter kildeskattelovens § 13 af den efterlevende ægtefælles indkomst i dødsåret (1978), dvs. også selv om der måtte være forløbet mere end 5 år efter dødsårets udløb. Der skal efter den dagældende formulering af § 13 foretages dels en ansættelse af enkens særskilte hustruindkomst i tiden indtil mandens død, og dels en ansættelse af ægtefællernes øvrige indkomst i dødsåret.

De øvrige spørgsmål – herunder spørgsmålet om underskudsfræmførelse – kan alle besvares bekræftende.

Påkrav

Efter lovteksten forudsætter udbetalingen af carry back beløbet et krav fra boets side, og på boselvangivelsens blanket er trykt et par linier til udfyldelse med beløb, hvormed boet kan udtrykke sin begæring.

Det er vanskeligt at forestille sig, at et bo skulle ønske ikke at modtage noget carry back beløb, og har boet undtagelsesvis undladt at udfylde den

pågældende angivelse om underskudsbeløb, som i øvrigt fremgår i den umiddelbart foran anførte indkomstopgørelse, synes det naturligt at måtte påhvile ligningskommissionen at afæske boet en udtalelse om, hvorvidt carry back ønskes eller ikke ønskes.

Kapitel 14: Boets beskatning ved salg eller udlæg – Succession

Ved succession forstås indtræden i afdødes skattemæssige stilling¹.

Under de før kildeskattelovens ikrafttræden gældende regler var succession i forbindelse med dødsfald kun praktisk mellem ægtefæller.

Den længstlevende ægtefælle, der overtog et fællesbo til hensiddende i uskiftet bo, betragtedes i det store og hele som umiddelbar afløser i skattemæssig henseende af afdøde².

Såfremt en længstlevende ægtefælle ved skifte af et fællesbo overtog skattemæssige aktiver, drog man den konsekvens af det ægteskabelige formuefællesskab, at længstlevende ansås for ejer af halvdelen af aktivet fra tidspunktet, da aktivet ved en af ægtefællernes erhvervelse var indgået i fællesbo, og det uanset om det var afdøde eller længstlevende, der havde erhvervet det pågældende aktiv³.

1. Udtrykket må ikke overfortolkes. I forhold f.eks. til den vejledende anvisning (medd. fra L.rådet og stsk.dir. 1982 p. 31) angående fradrag for vedligeholdelsesudgifter med hensyn til nyhvervede udlejningsdomme, hvor der gælder en vis begrænsning ved erhververens indkomstopgørelsen lige efter erhvervelsen, sidestilles arv med anden erhvervelse; det er uden betydning om udlægsmodtageren succederer eller ej (se dog U.f.R. 1962, s. 356). Som følge af en af landsskatte retten etableret praksis er det nu skattedepartementets opfattelse, at den udlægsmodtager, der succederer, kan fradrage vedligeholdelsesudgifter i samme omfang, som afdøde, jfr. nedenfor s. 182. Det bør i denne forbindelse ikke overses, at de nye regler om beskatning af fortjeneste ved afhændelse af fast ejendom, har afskaffet succession i de fleste tilfælde af udlæg af fast ejendom.

En udlægsmodtager vil derfor fremtidigt i denne forbindelse være at behandle som andre erhververe.

2. jfr. nu kildeskattelovens § 29.

3. jfr. vedrørende fast ejendom, cirkulære nr. 256 af 13. december 1965, pkt. 5 (om særlig indkomstskat af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom).

For den anden halvdel vedkommende ansås den udlægsmodtagende længstlevende ægtefælle først for ejer fra udlægstidspunktet.

I det under nærværende afsnit behandlede tilfælde af skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er reglerne om succession at finde i kildeskattelovens § 30.

Der erindres herved om de i kapitel 1 beskrevne særlige gevinstmuligheder, som de tidligere regler skabte ved deres fuldstændige mangel på successionsbestemmelser.

Boet

I modsætning til hvad der tidligere har været gældende ret, fastslår kildeskattelovens § 30 nu, at boet ved sin skattemæssige indkomstopgørelse som begyndelsesværdier for boets aktiver skal anvende den skattemæssige slutværdi, der er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst, d.v.s. ved den afsluttende ansættelse for mellempersonen; har ingen afsluttende ansættelse for mellempersonen fundet sted, skal boet anvende de skattemæssige værdier, der fremgår af § 14-opgørelsen efter foretagelse af de bundne af- og nedskrivninger, herunder eventuelt de skattemæssige værdier efter af- og nedskrivning som angivet af en længstlevende ægtefælle i henhold til kildeskattelovens § 15 B.

Med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg skal boets aktiver behandles, som om de var anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet, og eventuelle skattemæssige af- og nedskrivninger, som tidligere er foretaget, skal anses for foretaget af boet. Der sker således på boets side en indtræden i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til de skattemæssige aktiver m.m., hvilket er nødvendigt ud fra det, der var grundforudsætningen for hele reformen inden for beskatningen ved dødsfald, nemlig at der skulle være kontinuitet mellem de indkomstforløb, der beskattedes, således at boet fra dødsdagen indtræder som skattesubjekt i afdødes sted, samt – og det er det afgørende i denne sammenhæng – at ingen i princippet skattepligtig fortjeneste undgår beskatning som følge af dødsfaldet.

Da boet i øvrigt som hovedregel skal foretage sin indkomstopgørelse efter de almindelige regler, skal skattemæssige fortjenester, som konstateres ved salg af boets aktiver medregnes i indkomsten, mens fradragsberettigede tab kan fratrækkes.

På samme måde kan tab, der konstateres ved *udlæg* til arvinger, legatarer eller den efterlevende ægtefælle fratrækkes i boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis aktiverne var solgt til trediemand til udlægsværdi-

erne¹. Fortjeneste ved udlæg skal derimod kun medregnes til boets indkomst, hvis der kræves beskatning i boet, således at aktiverne ikke udlægges med succession, jfr. nedenfor.

Udlægsmodtageren

Ifølge kildeskattelovens § 33, stk. 1, indtræder en arving, en ægtefælle eller en legatar i boets skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der udlægges til dem med fortjeneste, såfremt udlægget sker fra et skattepligtigt bo.

Som kompensation for den latente skattebyrde, som udlæg med succession indebærer, kan der beregnes passivposter efter kildeskattelovens § 33 A, således at der ved bodelingen og arveafgiftsberegningen tages hensyn til det evt. fremtidige skattetilsvær, der påhviler udlægsmodtageren. Beregningen af passiv poster er nærmere omtalt i kapitel 15.

Boet kan dog kræve, at arvinger, ægtefællen eller legatarer ikke indtræder i boets skattemæssige stilling med hensyn til aktiverne. I så fald medregnes fortjenesten ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst på samme måde, som hvis aktiverne var solgt af boet, og udlægsmodtageren skal anvende udlægsværdien som skattemæssig anskaffelsessum².

Der foreligger altså en markant forskel imellem den indtræden, der sker fra afdøde til hans skattepligtige bo, og sådan indtræden, der sker fra boet til en succederende udlægsmodtager. Boet succederer i afdødes stilling også med hensyn til tab på skattemæssige aktiver; det er foreskrevet, at et sådant i boet konstateret tab skal trækkes fra i boets indkomst. En succederende udlægsmodtager kan kun indtræde i henholdsvis boets og afdødes skattemæssige stilling, når der sker udlæg uden tab.

Succession og beskatning for samme aktiv

Hvis et aktiv udlægges til flere arvinger, er der intet til hinder for, at boet forlanger beskatning i boet vedrørende den del, der tilfalder den ene arving, men ikke vedrørende den del, der udlægges til de andre arvinger. Der kan eksempelvis ske succession vedrørende en post næringsaktier i et selskab, der tilfalder en arving, og beskatning med hensyn til en post i samme selskab, der tilfalder en anden arving.

1. Jfr. kildeskattelovens § 30, stk. 4.

2. Jfr. kildeskattelovens § 33, stk. 5

Der er heller intet til hinder for at vælge beskatning med hensyn til de næringsaktier i et selskab, der tilfalder en arving, og succession vedrørende de næringsaktier, der tilfalder ham i et andet selskab.

Derimod kan boet ikke vælge beskatning for en del af aktivet (eller flere aktiver, der skattemæssigt behandles som en enhed) og succession for en anden del, når hele aktivet udlægges til samme arving.

Landsskatteretten har ikke fundet, at der var noget til hinder for, at boet udlægger en del af et aktiv med succession til enearvingen og derefter sælger resten af aktivet (sammen med arvingen), jfr. følgende kendelse:

LSR 1982-3-Db.9

25. maj 1982

Boet efter A klagede over, at skatterådet havde anset en boet tilhørende ejendom for solgt af boet i sin helhed, idet skatterådet ikke havde godkendt, at 1/5 af ejendommen var udlagt med succession til enearvingen og solgt af denne.

Det fremgik af sagen, at A var afgået ved døden i august 1978, og at boet var overtaget til privat skifte af afdødes datter B som eneste arving.

Boets aktiver havde bl.a. omfattet en landbrugsejendom og ved arveudlægsskøde af 30. marts 1979 var 1/5 af ejendommen blevet udlagt til arvingen med succession. Meddelelse om arveudlægget efter kildeskattelovens § 17, stk. 2, var afgivet den 1. maj 1979. Ved endeligt skøde af 30. og 31. maj 1979 havde boet og arvingen solgt den omhandlede ejendom til X kommune.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst – hvori indgik den særlige indkomst – for tiden 1. januar til skæringsdagen i boet den 1. november 1979 havde boet medregnet avancen ved salget af 4/5 af ejendommen.

Skatterådet havde ikke fundet, at der var hjemmel til at udlægge en del af ejendommen med succession og lade den resterende del beskatte i boet. Rådet havde endvidere begrundet sin afgørelse med, at meddelelse om arveudlægget ikke var sket inden for den i kildeskattelovens § 17, stk. 2, indeholdte frist på 4 uger.

Boets advokat protesterede herimod, idet han anførte, at den beskedne overskridelse af fristen for udlægsmeddelelse måtte være uden betydning. Endvidere anførte han, at boet efter kildeskattelovens § 33 havde ret til at udlægge en del af ejendommen med succession og at sælge resten af ejendommen.

Det fremgik iøvrigt af sagen, at advokaten den 22. marts 1979 havde fremsendt tilbud til X kommune om boets og arvingens salg af den dem i fællesskab tilhørende ejendom, og at tilbuddet var blevet accepteret af kommunen på et byrådsmøde den 28. marts 1979.

Efter de foreliggende oplysninger fandt landsskatteretten at måtte lægge til grund, at boet inden salget til kommunen havde truffet beslutning om arveudlæg af 1/5 af ejendommen til enearvingen. Det bemærkedes herved, at rettidig meddelelse om arveudlæg som omhandlet i kildeskattelovens § 17, stk. 2, ikke kunne anses for en gyldighedsbetingelse for at godkende et arveudlæg.

For så vidt angik anvendelsen af kildeskattelovens § 33, efter hvilken bestemmelse arvinger, ægtefælle eller legatarer indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til udlagte aktiver, medmindre boet kræver beskatning i boet, bemærkedes, at nævnte bestemmelse efter praksis forstås således, at der ikke er adgang til at udlægge en del af et aktiv med succession og kræve beskatning ved udlæg af resten af samme aktiv.

Retten fandt imidlertid ikke, at kildeskattelovens § 33 udelukkede, at en del af et aktiv blev udlagt med succession, medens resten af samme aktiv blev solgt af boet.

Da retten herefter kunne tiltræde advokatens påstand om, at alene avancen ved salg af 4/5 af ejendommen skulle beskattes i boet, ville boets skattepligtige indkomst være at ændre i overensstemmelse hermed.

De seneste års udvikling

Ved væsentlige ændringer i lovgivningen om bl.a. beskatning af fortjeneste ved afhændelse af aktier m.v. og faste ejendomme er disse aktiver stort set bragt uden for successionsområdet. Disse regler omtales nærmere i det følgende.

Udlæg eller »arvingskøb«

Skattemæssigt behandles alle de aktiver, som en person med arveretlig hjemmel erhverver i boet, som udlagt til erhververen; der indtræder altså succession, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er til stede. Dette følger af kildeskattelovens § 33, stk. 1, sidste pkt.

En arvings eller en boslodsberettiget ægtefælles erhvervelser i boet betragtes derfor alle som udlæg.

For en legatars erhvervelse i boet betragtes denne som udlæg, hvis legataren har en testamentarisk ret til helt eller delvist at arve det pågældende aktiv. Med sådanne aktiver sidestilles aktiver, der skattemæssigt behandles som en enhed, f.eks. driftsmidler m.v., der afskrives under ét, eller hovedaktionæraktier i samme selskab. Køber legataren et andet aktiv i boet end det, han har en testamentarisk ret til, betragtes situationen som et salg fra boet til trediemand.

Det anførte gælder også, selvom aktivernes værdi overstiger erhververens andel i boet¹.

En fond, der som arving eller legatar modtog en post aktier i et bestemt selskab, kunne indtræde i boets skattemæssige stilling også for så vidt angik yderligere aktier i selskabet, som fonden købte af dødsboet. Ligningsrådet har givet bindende forhåndsbesked vedr. dette spørgsmål (360-403-521):

Som advokat for maskinfabrikant A og hustru B, har De anmodet om bindende forhåndsbesked om, hvorvidt den af ægtefællerne stiftede almenvelgørende fond, C, kan succedere fuldt ud i medfør af kildeskattelovens § 33, stk. 1, når fonden til sin tid på et dødsboskifte efter en af ægtefællerne, eventuelt efter den længstlevende af ægtefællerne, dels arver 25% af ægtefællernes hovedaktionæraktier i D Maskinfabrik A/S, dels overtager de resterende 75% af aktierne ved berigtigelse i form af rentefri gældsbreve til boet.

1. Jfr. LSR 1975.84.

Succession i den skattemæssige stilling med hensyn til ægtefællernes samlede aktiebeholdning i det omhandlede selskab vil indebære, at der ikke skal ske nogen beskatning i dødsboet, og at der kan beregnes 25% passivpost af fortjenesten på hele aktiebeholdningen i medfør af kildeskattelovens § 33 A, medens der alene skal svares arveafgift af de 25% af aktiekapitalen, som er fondens arv fra dødsboet.

I den anledning skal ligningsrådet meddele følgende som bindende forhåndsbesked:

Ved et udlæg af dødsboets hovedaktionæraktier til fonden som legatar vil fonden – såfremt der vælges succession i henhold til kildeskattelovens § 33, stk. 1 – indtræde i arveladers og dødsboets skattemæssige stilling ikke alene med hensyn til den del af beholdningen, der udlægges som legat, men også for så vidt angår den del af beholdningen, der overstiger fondens andel i boet, jf. kildeskattelovens § 33, stk. 1, sidste punktum. Der kan således beregnes passivpost efter kildeskattelovens § 33 A, stk. 1 og 2, af hele aktiebeholdningen, uanset at der alene skal svares arveafgift af den del af beholdningen, der er fondens arv i boet.

En fond, der som legatar var tillagt ret til en sum penge, kunne derimod ikke indtræde i boets skattemæssige stilling for aktier, som fonden købte af boet. (Skd. 5. 359-68. Medd. nr. 56 januar 1981).

Såfremt der skiftes såvel fællesbo som særbo eller afdøde, antages det, at udtrykket »boet« i § 33, stk. 1, 2. pkt. omfatter både fællesboet og særboet. (F. 70915. Skd. 5. 359-69).

Udenlandsk bo

Et udenlandsk bo kan være begrænset skattepligtigt efter kildeskattelovens § 2. Skattepligten er ubetinget, altså uden hensyn til boets formueforhold. Hvis et sådant bo skulle beskattes af en fortjeneste ved afståelse af et skattemæssigt aktiv til udenforstående, kan dette aktiv udlægges med succession, altså uden beskatning.

Aktier

Med vedtagelsen af aktieavancebeskatningsloven¹ gennemførtes med virkning fra 1. juli 1981 væsentlige ændringer i den skattemæssige behandling af aktier.

Indtil dette tidspunkt kunne dødsboet og udlægsmodtagerne altid indtræde i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktier². Udlægsmodtageren blev dog ved salg med fortjeneste af de udlagte aktier – bortset fra næringsaktier – kun beskattet med særlig indkomst, uanset om der var forløbet mindre end 2 år fra afdødes eller boets anskaffelsestidspunkt.

1. Lov nr. 295 af 10. juni 1981.

2. Når en før 1. juli 1981 med succession udlagt aktie afstås efter denne dato, opgøres og beskattes fortjenesten, som den skulle have været opgjort, såfremt det var afdøde, der havde afstået aktien på dette tidspunkt.

Fra 1. juli 1981 har det ikke længere været muligt for en udlægsmodtager at succedere vedrørende almindelige aktier eller hovedaktionæraktier, der har været ejet i mindre end 3 år. Dette gælder også selvom der er tale om aktier, som den efterlevende ægtefælle selv har anskaffet før dødsfaldet.

Fra indkomståret 1983 er successionsadgangen genindført for hovedaktionæraktier, der hidrører fra skattefri virksomhedsomdannelse, selvom aktierne udlægges inden for 3 år efter erhvervelsen.

Successionsmuligheden for hovedaktionæraktier, der udlægges efter 3 år, er opretholdt. Ligeledes er de almindelige successionsregler, der har været gældende for næringsaktier fra kildeskattelovens ikrafttræden i 1970, opretholdt.

Almindelige aktier

Dødsboets salg

Fortjeneste ved boets salg af almindelige aktier til andre end arvinger m.v. medregnes i boets skattepligtige indkomst, hvis aktierne er erhvervet af afdøde, ægtefællen eller boet mindre end 3 år forud for afståelsen. Boet indtræder således her i afdødes skattemæssige stilling.

Konstaterer boet et tab ved salg af aktierne, kan dette efter de almindelige regler fratrækkes i boets tilsvarende fortjenester ved afståelser i samme år og de følgende fem indkomstår. Tabet kan ikke overføres til udlægsmodtagerne eller give anledning til carry back.

Fortjenester eller tab, der konstateres efter mere end 3 års besiddelsestid, er indkomstopgørelsen uvedkommende ligesom for andre skatteydere.

Udlæg fra boet

Ved udlæg fra dødsboet beskattes fortjenester på almindelige aktier ikke. Tab kan ikke fratrækkes, heller ikke i boets fortjenester ved salg af almindelige aktier¹. Dette gælder uanset besiddelsestidens længde.

Udlægsmodtageren, der således ikke kan succedere, anvender udlægsværdien som anskaffelsessum og udlægstidspunktet som anskaffelsestidspunkt².

Boet beskattes heller ikke, selv om aktiernes værdi overstiger udlægsmodtagerens andel i boet. Dette svarer til de almindelige regler, jfr. ovenfor.

Passivpostberegning kommer ikke på tale som følge af den manglende successionsmulighed.

1. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 10, stk. 1.

2. Jfr. § 10, stk. 2.

Hovedaktionæraktier

Salg eller udlæg efter mindre end 3 år

Hovedaktionæraktier, der afstås eller udlægges fra boet mindre end 3 år efter afdødes, ægtefællens eller boets erhvervelse behandles skattemæssigt på samme måde som almindelige aktier, jfr. ovenfor.

Aktier, som afdøde, ægtefællen eller boet har erhvervet i forbindelse med en virksomhedsomdannelse efter lov om *skattefri virksomhedsomdannelse*, skal dog enten udlægges med succession eller beskattes i boet, selv når der mindre end 3 år efter erhvervelsen sker udlæg med fortjeneste af sådanne aktier¹. For udlægsmodtageren varer virkningerne af successionen i højst 5 år fra udlægget medmindre udlægsmodtageren i øvrigt er hovedaktionær, jfr. nedenfor.

Salg efter mere end 3 år

Ved salg af hovedaktionæraktier mere end 3 år efter afdødes, ægtefællens eller boets erhvervelse beskattes boet af fortjeneste og har fradrag for tab efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Ved salg fra og med 1. januar 1984 nedsættes fortjenesten, der beskattes som særlig indkomst, således med 10 pct. for hvert påbegyndt år, hvori den skattepligtige har ejet aktierne udover 3 år. Ved afståelse i det 8. år efter erhvervelsen eller senere medregnes halvdelen af fortjenesten til den skattepligtige særlige indkomst. I den aftrappede fortjeneste gives et fradrag på maksimalt 65.000 kr. i løbet af 4 på hinanden følgende indkomstår. Det er uden betydning for dødsboets ret til dette 65.000 kr.'s fradrag, om afdøde eller ægtefællen har udnyttet dette fradrag i et af de 3 forudgående indkomstår².

Udlæg efter mere end 3 år

Udlægges hovedaktionæraktier efter mere end 3 års samlet besiddelsestid med fortjeneste, kan boet vælge mellem beskatning eller succession.

Udlægges aktierne med succession, medfører denne, at *udlægsmodtageren* i indtil 5 år efter udlægstidspunktet bliver beskattet efter hovedaktionærreglerne, selvom han ikke selv opfylder betingelserne for at være hovedaktionær³. Når der er forløbet 5 år fra udlægstidspunktet, kan udlægsmodtageren sælge skattefrit, medmindre han selv er hovedaktionær.

1. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 10, stk. 4.

2. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 7, stk. 4.

3. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 10, stk. 3.

Ved udlæg af hovedaktionæraktier efter 1. januar 1984 løber 5 års fristen dog fra et tidligere tidspunkt, hvis afdøde eller boet inden udlægstidspunktet ikke længere opfyldte betingelserne for at være hovedaktionær. Hvis aktiebesiddelsen indenfor de sidste 5 år før udlægget er faldet, sådan at afdødes aktier er mindre end 25 pct. af aktiekapitalen og ikke har mere end 50 pct. af stemmевærdien, regnes 5 års fristen fra det tidspunkt, hvor aktiebesiddelsen kom under disse grænser.

Sælger udlægsmodtageren, der har succederet, indenfor 5 års fristen, opgøres fortjenesten på grundlag af afdødes anskaffelsessum og anskaffelsestid. Der foretages derfor den normale aftrapning af fortjenesten med 10 pct. årligt til og med det syvende år efter anskaffelsestidspunkt. Udlægsmodtageren har ret til bundfradraget på 65.000 kr., uanset om afdøde eller boet har udnyttet dette ved afståelse af andre hovedaktionæraktier i de forudgående 3 år. Omvendt begrænses bundfradraget, hvis udlægsmodtageren selv har udnyttet bundfradrag ved andre afståelser i de forudgående 3 år. Udlægges en post hovedaktionæraktier til flere arvinger i fællesskab, har hver af arvingerne ret til et bundfradrag på 65.000 kr.

Sælger udlægsmodtageren, der har succederet, med tab, er tabet kun fradagsberettiget efter de almindelige hovedaktionærregler (fradrag i særlig indkomst med mulighed for overførsel af negativ særlig indkomst til fradrag i den almindelige skattepligtige indkomst), hvis det konstateres indenfor den 5 års periode, hvor fortjeneste ved salg ville blive beskattet, jfr. ovenfor.

En revisor forespurgte, om arvinger, der er indtrådt i boets skattemæssige stilling vedrørende en bestemt aktiepost, der er anskaffet på forskellige tidspunkter efter de regler, der gjaldt før 1. juli 1981, hver for sig kan anses for at have anskaffet disse aktier på de tidspunkter, hvor aktierne oprindeligt er anskaffet og om hver arving kan anses for at have fået udlagt en forholdsmæssig andel af hver af de af afdøde på forskellige tidspunkter anskaffede aktier, der indgår i aktieposten, svarende til den enkelte arvings arveandel i den samlede aktiepost. Skattedepartementet besvarede spørgsmålet bekræftende. (Skd. 5. 359-123. SD. 350. 4432.29).

Beregning af *passivposter* vedrørende hovedaktionæraktier kan kun finde sted, hvis afdøde ved dødsfaldet ejede mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller rådede over mere end 50 pct. af stemmевærdien, eller hvis udlægsmodtageren efter udlægget er blevet hovedaktionær¹.

1. Jfr. kildeskattelovens § 33 A, stk. 1.

Holdingselskaber

I ligningslovens § 16 B er indført skærpede beskatningsregler i forbindelse med aktiesalg til holdingselskaber¹, idet den fulde salgssum for aktierne i disse tilfælde skal medregnes til sælgerens almindelige indkomst.

Disse skærpede regler finder ikke anvendelse på dødsboer². Ved boets salg eller udlæg til holdingselskaber findes de almindelige regler om salg eller udlæg af hovedaktionæraktier anvendelse.

Aktier i udenlandske investeringsselskaber

I aktieavancebeskatningsloven er indsat en § 2a³, hvorefter fortjeneste ved afhændelse af aktier i udenlandske investeringsselskaber uanset ejertidens længde skal beskattes som almindelig indkomst, såfremt værdiforøgelsen i overvejende grad hidrører fra finansiell virksomhed (investeringsselskaber), der beskattes væsentligt lavere end efter danske beskatningsregler. Bestemmelsen har virkning for afståelser, der finder sted efter 1. januar 1986.

Boet indtræder for disse aktier i afdødes sted og beskattes derfor af fortjenesten ved salg uanset ejertidens længde. Tab kan uanset ejertidens længde – og uanset om der er tale om almindelige aktier eller hovedaktionæraktier – ikke fratrækkes.

Ved udlæg succederer udlægsmodtageren medmindre boet vælger beskatning, ligesom passivposter kan beregnes efter de almindelige regler i kildeskatteovens § 33 A.

Andele i andelsselskaber m.v.

Efter en netop vedtaget ændring af en række forskellige skattelove⁴ skal der ske indkomstbeskatning af fortjeneste og tab ved udlodning af likvidationsprovenu i andelsselskaber omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 3 a eller 4 (indkøbsforeninger samt produktions- og salgsforeninger), og foreninger omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagerne, leverandører eller på anden måde, når udlodningen finder sted i det indkomstår, hvori andelsselskabet eller foreningen endeligt opløses.

1. Jfr. lov nr. 615 af 19. december 1984.

2. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985, pkt. 2b.

3. Jfr. lov nr. 565 af 19. december 1985.

4. Jfr. lov nr. 311 af 25. maj 1987.

Endvidere skal fortjeneste eller tab ved afståelse af andelsbeviser eller andele i de pågældende selskaber medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Disse nye regler gælder også for dødsboer, som derfor skal medregne evt. fortjenester og tab ved salg af de pågældende andele i den skattepligtige indkomst. Ved udlæg med fortjeneste succederer udlægsmodtageren, medmindre boet lader sig beskatte, og der kan beregnes passivposter på indtil 30 pct. af fortjenesten.

Næringsaktier

For næringsaktier har aktieavancebeskatningsloven ikke medført ændringer i den hidtidige retstilstand.

Boets fortjeneste og tab ved salg indgår i den almindelige indkomst. Ved udlæg med fortjeneste succederer udlægsmodtageren, medmindre boet lader sig beskatte af fortjenesten. Ved succession kan der beregnes passivposter på indtil 30 pct. af fortjenesten.

Udlæg af aktier til udlændinge

Efter de hidtil gældende regler har dødsboet kunnet vælge mellem succession eller beskatning ved udlæg til ægtefælle, arving eller legatar, uanset om udlægsmodtageren var skattepligtig i Danmark. Udenlandske udlægsmodtagere har således kunnet indtræde i afdødes skattemæssige stilling – og passivposten har kunnet beregnes – selvom udlægsmodtageren ikke ville blive beskattet ved videresalg af aktierne. Dette har været gældende, også selv om udlægget oversteg arvelodden, således at udlægsmodtageren både køber og arver.

Ifølge den aftale, som de politiske partier indgik vedrørende skattereformen, skal der gennemføres regler, der modvirker skatteflugt. Det skal ved disse regler tilstræbes, at indtægt, der er optjent her i landet, også beskattes her. Det skal indgå heri, at også urealiserede avancer og skattecredit på indtægt, der er optjent her, bliver beskattet i forbindelse med fraflytning. De ændrede regler skal tillige begrænse mulighederne for at undgå beskatning gennem udnyttelse af forskelle i de enkelte landes skatteregler. I folketinget er der som følge heraf bl.a. fremsat forslag om, at der skal ske beskatning af aktieavancer i forbindelse med fraflytning på samme måde, som hvis aktierne var afhændet på fraflytningstidspunktet¹.

1. Jfr. L 208-1986/87 fremsat af skatteministeren den 18. februar 1987. Se nu lov nr. 310 af 25. maj 1987.

I tilknytning hertil skal adgangen til at indtræde i afdødes skattemæssige stilling afskaffes for udlægsmødtager, der er hjemmehørende i udlandet. Dette skal gælde i alle de tilfælde, hvor udlægsmødtageren normalt kan succedere, d.v.s.:

- næringsaktier
- hovedaktionæraktier, der udlægges efter mere end 3 år
- virksomhedsomdannelsesaktier
- aktier i udenlandske investeringsselskaber
- andele i andelsselskaber m.v.

Dødsboet skal således beskattes af fortjeneste ved udlæg af disse aktier til personer eller selskaber m.v., der er hjemmehørende i udlandet. Herved forstås personer eller selskaber, der ikke er fuldt skattepligtige¹, eller som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

Der kan gives henstand med betalingen af skatten efter nærmere regler, der fastsættes af skatteministeren.

Reglerne har virkning for aktier i dødsboer, hvor dødsfaldet er indtrådt den 18. februar 1987 eller senere. Dødsboer efter personer, der er afdøde ved døden før denne dato, er således ikke omfattet af de nye regler. Det samme må f.eks. gælde ved skifte af et uskiftet bo i længstlevendes levende live.

Fast ejendom

På samme måde som hovedreglen i kildeskattelovens § 33, stk. 1, om succession fra det skattepligtige bo til udlægsmødtageren blev brudt med hensyn til almindelige aktier efter 1. juli 1981, blev successionsmuligheden brudt med hensyn til faste ejendomme, der ikke er næringsejendomme, ved ejendomsavancebeskatningsloven for så vidt angår arveudlæg fra og med 1. juli 1982.

Ejendomsavancebeskatningsloven ændrer ikke indholdet af de gældende beskatningsregler med hensyn til næringsejendomme og ejendomme omfattede af »parcelhusreglen« (en- og tofamiliehuse, ejerlejligheder samt sommerhuse, der har været beboet af ejeren eller hans husstand i to år inden for ejertiden).

For andre ejendomme, derunder også de hidtidige spekulationsejendomme, indførtes der fra 1. juli 1982 nye regler. Ved afståelse af disse ejendomme er afdødes (eller ægtefællens) og boets samlede besiddelsestid afgørende for om og i hvilket omfang boet beskattes af fortjenesten.

1. Efter enten kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1.

Faste ejendomme, der er omfattede af de nye regler, og som den 1. juli 1982 eller senere udlægges som boslod, arvelov eller legat fra et dødsbo, anses erhvervet af udlægsmodtageren til udlægsværdien, uanset til hvilken pris og til hvilket tidspunkt afdøde (eller i fællesbo afdødes ægtefælle) måtte have erhvervet den pågældende ejendom og uanset om erhvervelsen i sin tid er sket i spekulationshensigt.

Succession er altså afskaffet med hensyn til fortjenesten på disse ejendomme.

Faste ejendomme, som er udlagt à conto eller iflg. endelig boopgørelse med virkning senest 30. juni 1982, vil være udlagt med succession, såfremt udlægsværdien overstiger den regulerede anskaffelsessum for afdøde efter de for udlægstidspunktet gældende regler om særlig indkomstskat.

For disse ejendomme skal der følgelig beregnes passivposter efter de hidtil gældende regler. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det antages, at man under bobehandlingen kan træffe beslutning om udlægstidspunktet med tilbagevirkende kraft – dog aldrig længere tilbage end til dødsdagen¹.

Reglerne om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom er blevet ændret, således at fortjenesten for de her omhandlede ejendomme beskattes som særlig indkomst, og således at skatten, når sælgeren har ejet ejendommen i tre år, nedsættes med 20% for hvert følgende år; fortjenesten er således skattefri, når salget sker *i det ottende år*.

Ejendomme, der er udlagt med succession efter de tidligere regler, d.v.s. før 1. juli 1982, kan sælges skattefrit, når udlægsmodtagerens, boets og afdødes samlede ejertid overstiger 7 år. Dette gælder, selv om der i bopgørelsen er beregnet passivposter. Beskatningen sker således for alle ejendomme efter den nye lovs regler.

Ejendomsavancebeskatningsloven erstatter den tidligere regel i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 13. Denne lovs § 2, nr. 2, om beskatning af genvundne afskrivninger i afskrivningsberettigede bygninger er ikke ophævet². Genvundne afskrivninger beskattes derfor stadig, ligesom udlægsmodtageren kan succedere med hensyn til disse.

Dette betyder, at hvis der på den faste ejendom, der udlægges uden succession fra et dødsbo, findes bygninger med installationer, på hvilke der har været afskrevet, så indtræder udlægsmodtageren i afdødes og boets skatte-

1. Se nærmere J.F.E. Vedel: Afgørende ændringer i reglerne om arveudlæg af fast ejendom. U.f.R. 1982 B, s. 347.

2. Landsskatteretten har i LSR 1985.114 fastslået, at ejendomsavancebeskatningslovens § 14, hvorefter fortjeneste ved udlæg af fast ejendom ikke beskattes i boet, ikke omfatter genvundne afskrivninger.

mæssige stilling, hvis det pågældende aktiv – bygning med installationer – indgår i den udlagte ejendoms udlægsværdi med et beløb, der er højere end aktivets skattemæssige værdi (den nedskrevne værdi).

Ved udlæg af fast ejendom, der omfatter driftsbygninger, som der har været afskrevet på, skal udlægsskøde og boopgørelsen oplyse med hvilket beløb driftsbygningerne anses for at indgå i ejendommens samlede værdi.

Er betingelserne for succession herefter til stede, indtræder der succession, med mindre boet medtager den konstaterede fortjeneste i boets selvangivelse for det indkomstår, hvori udlægget finder sted.

Næringsejendomme

For så vidt angår ejendomme anskaffet som led i afdødes (eller hans ægtefælles) *næringsvej* beskattes boets fortjeneste ved afståelse som hidtil som almindelig indkomst. Udlæg fra dødsboet kan stadig ske med succession. Herved indtræder udlægsmodtageren både i afdødes anskaffelsestid og anskaffelses-sum samt som indehaver af en næringsejendom.

Der kan derfor beregnes sædvanlig passivpost.

Succession er som hidtil udelukket ved udlæg *med tab*, ved arveforskud, fra et skattefrit bo, ved delvist skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live, og når et privat skiftet bo overskrider 15. mdrs fristen.

Andre ejendomme

Boets salg

Fast ejendom, der er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven¹, beskattes i boet, hvis boet sælger mindre end 7 år efter afdødes eller ægtefællens erhvervelse. Fortjenesten opgøres efter lovens almindelige regler, således at denne nedsættes med 20 pct. for hvert år, boet og afdøde eller dennes ægtefælle har ejet ejendommen udover 3 år. Fortjenester, der konstateres til og med indkomståret 1986, forhøjes med 25 pct.².

Tab ved dødsboets salg kan ikke fratrækkes.

1. D.v.s. faste ejendomme bortset fra næringsejendomme og ejerlejligheder, der er omfattet af ejerlejlighedsbeskatningsloven (lov nr. 193 af 9. april 1986).
2. Denne forhøjelse, der skulle udligne forskellen mellem dødsboets skatteprocent, 40, og den normale skatteprocent for særlig indkomst, 50, er bortfaldet fra og med indkomståret 1987, samtidig med forhøjelsen af dødsboskatten fra 40 til 50 pct.

Udlæg fra boet

Ved udlæg er boet fritaget for beskatning af fortjeneste, uanset hvor længe afdøde, ægtefællen eller boet har besiddet ejendommen¹. Dette gælder selv om den udlagte ejendoms værdi overstiger udlægsmodtagerens andel i boet.

Udlægsmodtageren kan ikke indtræde i boets skattemæssige stilling. Udlægsmodtageren skal anvende udlægstidspunktet som anskaffelsestidspunkt og udlægsværdien (handelsværdien i boopgørelsen) som anskaffelsessum².

Passivposter kan følgelig ej heller beregnes.

Parcelhuse o.l.

Dødsboets *salg* af afdødes eller den efterlevende ægtefælles en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder kan – ligesom efter de tidligere regler i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2 A – ske skattefrit, hvis ejendommen før dødsfaldet kunne være solgt skattefrit.

Disse regler, der nu findes i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og § 9, stk. 4, medfører, at fortjenesten ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, bl.a. hvis ejeren eller dennes husstand har beboet ejendommen i mindst 2 år af det tidsrum, hvori de har ejet boligen. Denne 2 års betingelse skal være opfyldt ved dødsfaldet, hvis ejendommen skal kunne sælges skattefrit af boet. Den periode, hvor en evt. ægtefælle eller børn har beboet ejendommen efter dødsfaldet, medregnes ikke ved opgørelsen af 2 års perioden.

Boet er på samme måde berettiget til det ejerboligfradrag, der efter ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1-3, gives ved opgørelsen af fortjenesten på landbrugsejendomme og blandede erhvervsejendomme, hvis disse har tjent til beboelse i mindst 2 år.

Udlægges de her omhandlede parcelhuse o.l. fra boet, er boet ligesom for andre ejendomme, der er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, fritaget for beskatning – også selv om det 2 årige beboelseskrav ikke er opfyldt ved dødsfaldet.

Udlægsmodtageren, for hvem udlægstidspunktet anses for anskaffelsestidspunkt, skal herefter bebo ejendommen i 2 år før den kan sælges skattefrit.

Ejerlejligheder

Med ejerlejlighedsbeskatningsloven³ er gennemført ændrede regler om beskatning af fortjeneste ved afståelse af visse ejerlejligheder, der ikke er er-

1. Jfr. ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1.

2. Jfr. ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 2.

3. Lov nr. 193 af 9. april 1986 om beskatning af fortjeneste ved førstegangsafståelse af visse ejerlejligheder m.v.

hvervet som led i skatteyderens næring. Fortjeneste skal medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst, mens tab ikke kan fratrækkes.

Loven omfatter fortjeneste ved afståelse af ejerlejligheder, der er beliggende i bygninger, hvis opførelse er påbegyndt senest 1. juli 1966, og som er udstykket i ejerlejligheder inden 12. februar 1986. Det er desuden en betingelse, at lejlighederne er udlejet til beboelse den 11. februar 1986.

Loven finder anvendelse på førstegangsafståelser, hvorved forstås den første afståelse, efter at det lejeforhold, der var gældende 11. februar 1986, er ophørt. Loven, der har virkning for afståelse af ejerlejligheder, hvor lejeforholdene er ophørt fra og med 12. februar 1986, finder dog kun anvendelse, hvis der i en periode på indtil 5 år forud er ophørt lejeforhold i 5 andre af skatteyderens ejerlejligheder.

Et dødsbos fortjeneste ved afståelse eller udlæg af en ejerlejlighed er ikke omfattet af loven^{1, 2}. Boets fortjeneste ved afståelse beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, jfr. ovenfor.

Den *udlægsmodtager*, der efter 11. februar 1986 har fået en ejerlejlighed udlagt fra et dødsbo, skal ikke beskattes efter ejerlejlighedsbeskatningsloven³. Sådanne ejerlejligheder medregnes heller ikke ved opgørelsen af antallet af ophørte lejeforhold for udlægsmodtageren. Udlægsmodtagerens evt. beskatning skal derfor ske efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jfr. ovenfor.

Hvem sælger fast ejendom⁴

Undertiden opstår det spørgsmål i forbindelse med privat skifte, om det er boet, der har solgt en fast ejendom, eller om ejendommen er udlagt til arvingerne, og derefter solgt af disse. Landsskatteretten har taget stilling til dette spørgsmål i⁵:

LSR. 4-79-970/3-120.

23. juni 1981

1. Jfr. lovens § 6, stk. 1.

2. Derimod indtræder en efterlevende ægtefælle, der er omfattet af kildeskattelovens § 29, stk. 1-3 (uskiftet bo m.v.), i afdødes skattemæssige stilling, både med hensyn til fortjeneste ved afståelse, og med hensyn til opgørelsen af antal ophørte lejeforhold, jfr. lovens § 5.

3. Jfr. lovens § 6, stk. 2.

4. se også s. 213.

5. Jfr. også LSR 1980.146.

Boet efter afdøde N., som for perioden 3. juli til 31. december 1979 har selvangivet sin indkomst til 2.546 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst til 160.597 kr.

Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet har anset en boet tilhørende ejendom for solgt af boet og ikke udlagt til arvingerne.

Sagen har været genstand for en forhandling på rettens kontor med boets advokat.

Det fremgår af sagen, at N.N., der hensad i uskiftet bo, afgik ved døden den 3. juli 1979, og at fællesboet blev overtaget til privat skifte af hans 3 børn.

Boets formue omfattede bl.a. en ejendom matr.nr. 10 h, der blev afhændet ved slutseddel af 28. august 1979, underskrevet af en af arvingerne i henhold til skiftefuldmagt. Skødet blev underskrevet den 20. og 22. december 1979, henholdsvis af de 3 arvinger og køberen.

Det er endvidere oplyst, at der den 13. december 1979 er tinglyst skifteretsattest som adkomst for de 3 arvinger, der har fået ejendommen udlagt med succession med virkning fra 30. november 1979.

Ved opgørelsen af boets selvangivne indkomst for perioden 3. juli til 31. december 1979 har boet anset ejendommen for udlagt med succession til arvingerne og solgt af disse, således at der ikke i boets indtægt er medtaget noget provenue i forbindelse med ejendommens salg.

Skatterådet har ment, at ejendommen er solgt af boet, inden der er truffet beslutning om arveudlægget af ejendommen, og skatterådet har derfor forhøjet den selvangivne indkomst med fortjenesten opgjort i henhold til lov om særlig indkomst ved salget samt med renter af de i forbindelse med salget modtagne obligationer og pantebreve.

Boets advokat har protesteret herimod, idet han har anført, at der inden ejendommens salg var truffet beslutning om, at ejendommen skulle udlægges til arvingerne, og han har herved henvist til en erklæring fra den advokat, der bistod arvingerne ved boets behandling, hvorefter der ved et møde mellem den befuldmægtigede arving og mægleren den 1. august 1979 blev truffet beslutning om at udlægge ejendommen med succession til de 3 arvinger. Der er afgivet erklæring i overensstemmelse hermed af den pågældende ejendomsmægler.

Efter de foreliggende oplysninger finder landsskatteretten i overensstemmelse med en af stats-skattedirektoratet under sagens behandling afgiven udtalelse, at den omhandlede ejendom må anses for udlagt til arvingerne med succession og solgt af disse.

Den påklagede indkomstansættelse vil herefter være at nedsætte til 2.546 kr.

En meddelelse om à conto udlæg viser normalt, at ejendommen er udlagt til arvingen og solgt af denne. Skattemyndighederne kan dog ikke som betingelse for at anerkende udlægget, at der er givet meddelelse om à conto udlæg efter kildeskattelovens § 17 (blanket S 326)¹.

Vedligeholdelsesudgifter – fast ejendom

En udlægsmodtager, der succederer vedrørende en fast ejendom, indtræder også i afdødes sted vedrørende vedligeholdelsesudgifter på ejendommen og kan fradrage vedligeholdelsesudgifter i samme udstrækning som afdøde². Landsskatteretten er kommet til dette resultat i følgende kendelse:

1. Jfr. LSR 1982-3-Db.9 af 25. maj 1982 ovenfor s. 169.
2. Se også ovenfor s. 166, note 1.

4-78-978/3-88

23. september 1982

Godsejer A, som for indkomståret 1978 har selvangivet sin indkomst til +506.730 kr., klager over, at skatterådet har ansat hans skattepligtige indkomst til 0 (+436.730 kr.).

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Selvangiven indkomst		+506.730 kr.
vedligeholdelse, slottet	47.185 kr.	
heraf godkendt	<u>23.185 kr.</u>	24.000 kr.
vedligeholdelse, ejendomme iøvrigt	51.213 kr.	
heraf godkendt	<u>11.213 kr.</u>	40.000 kr.
ikke påklaget ændring		<u>6.000 kr.</u>
ansat indkomst		<u>+436.730 kr.</u>

Det fremgår af sagens oplysninger, at klagerens hustru pr. 30. september 1977 har overtaget B gods med tilhørende ejendomme ved a conto arveudlæg med succession. Udlægssummen udgjorde 12.480.300 kr., heraf for løsøre 230.000 kr.

Ved opgørelsen af den selvangivne indkomst for indkomståret 1978 blev der for så vidt angår opgørelsen af godsets driftsresultat bl.a. foretaget *fradrag for bygningsvedligeholdelse*, hvilket fradrag tildels fremkom efter reduktion for forbedring af slottet.

Ligningskommissionen og skatterådet har antaget, at godset med tilhørende ejendomme i relation til spørgsmålet om fradrag for vedligeholdelse må anses for erhvervet på udlægstidspunktet i september 1977. Den påklagede ansættelse er herefter foretaget under henvisning til, at de afholdte udgifter tildels har vedrørt forbedring af ejendommene, således at der er foretaget en skønsmæssig reduktion af de foretagne fradrag med hensyntagen til ejertiden, karakteren af de foretagne arbejder samt ejendommenes stand på overtagelsestidspunktet.

Fra klagerens side er det gjort gældende, at ejendommenes anskaffelsestidspunkt i relation til fradrag for vedligeholdelsesudgifter må opfattes som afdødes anskaffelsestidspunkt, idet arvingen indtræder i afdødes skattemæssige forhold i den foreliggende situation, hvor ejendommene udlægges med succession. Til støtte herfor er der henvist til statsskattedirektoratets ligningsvejledning 1978, side 333, hvor det er anført, at den oprindelige erhvervelsestilstand også er afgørende i tilfælde, hvor en ægtefælle, arving eller legatar succederer i afdødes forhold med hensyn til den faste ejendom.

Det rejste spørgsmål har på statsskattedirektoratets foranledning været forelagt for skattedepartementet. Statsskattedirektoratet gav ved sagens forelæggelse udtryk for, at man efter fornyede overvejelser af det tidligere indtagne standpunkt, der er udtrykt i den førnævnte ligningsvejledning samt i nogle af landsskatteretten afsagte kendelser, anser resultatet for tvivlsomt.

Skattedepartementet tiltrådte statsskattedirektoratets opfattelse. Under hensyn til, at det i ligningsvejledningen for indkomståret 1978 er anført, at den oprindelige erhvervelsestilstand også er afgørende i de tilfælde, hvor en ægtefælle, arving eller legatar succederer i afdødes forhold med hensyn til den faste ejendom, fandt skattedepartementet for sit vedkommende ikke noget at indvende imod, at den praksis, der har dannet sig i landsskatteretten, blev videreført under henvisning til, at reglerne om succession ved udlæg af fast ejendom er ophævet for udlæg, der er sket efter 30. juni 1982.

Landsskatteretten finder i overensstemmelse med det fra klagerens side anførte ikke tilstrækkeligt grundlag for den af skatterådet foretagne begrænsning af fradrag for vedligeholdelsesudgifterne.

Den påklagede ansættelse vil følgelig være at nedsætte med de i henhold hertil foretagne forhøjelser, ialt 64.000 kr.

Denne afgørelse har dog som hovedregel kun betydning for ejendomme, der er udlagt før 1. juli 1982, da successionsadgangen fra denne dato er afskaffet for de fleste tilfælde af udlæg af fast ejendom.

Genvundne afskrivninger

Med ejendomsavancebeskatningsloven afskaffedes som hovedregel udlægsmodtagerens mulighed for at succedere i afdødes og boets skattemæssige stilling vedrørende fast ejendom.

Udlægsmodtageren kan dog stadig succedere med hensyn til skattemæssige afskrivninger på bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger.

For bygninger og installationer *anskaffet før 1. januar 1982* indtræder boet som nævnt i kapitel 12 ikke ganske i afdødes skattemæssige stilling. Boet kan foretage begyndelsesafskrivninger på grundlag af den værdi, de pågældende aktiver var nedskrevet til pr. dødsdagen.

På samme måde kan den succederende udlægsmodtager foretage høje begyndelsesafskrivninger efter den tidligere § 24 A i afskrivningsloven, men på grundlag af den værdi, hvortil aktiverne var nedskrevet på udlægstidspunktet. Med dette forbehold kan udlægsmodtageren succedere med hensyn til afskrivninger på disse bygninger og installationer, hvis udlægsværdien overstiger den nedskrevne værdi i dødsboet.

For bygninger og installationer *anskaffet efter 1. januar 1982* skal den succederende udlægsmodtager anvende samme afskrivningsgrundlag som afdøde og boet. Til gengæld medregnes afdødes og boets afskrivninger ved afgørelsen af, hvornår der skal gås fra høje til lave afskrivninger. Succession i boets skattemæssige stilling kan for disse bygninger og installationer finde sted, hvis der på grundlag af disses værdi i den endelige boopgørelse kan opgøres en skattepligtig fortjeneste efter reglerne i afskrivningslovens § 29¹.

Kursgevinstloven

Ved kursgevinstloven² er gennemført ændrede regler om den skattemæssige behandling af kursgevinster og -tab på fordringer og gæld. Den største egentli-

1. Jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 18 C.

2. Lov nr. 532 af 13. december 1985.

ge nyskabelse i loven er den såkaldte mindsterenteregul, hvorefter det er krav, at fordringer mindst skal forrentes med en pålydende rente, som ligger tæt på markedsrenten, for at en evt. kursgevinst på fordringen skal være skattefri for kreditor.

Mindsterentereglen gælder for fordringer, der er erhvervet fra og med 2. oktober 1985. Fordringer, der er erhvervet før denne dato, skal ikke opfylde noget mindsterentekrav, for at en kursgevinst er skattefri. Var afdøde undtaget fra beskattning efter denne regel, gælder det samme for dødsboet, en efterlevende ægtefælle, arvinger og legatarer, der får fordringen udlagt fra dødsboet¹. Disse indtræder således i afdødes ret til skattefri kursgevinster på fordringer, der er erhvervet før 2. oktober 1985.

Goodwill

Ved lov nr. 248 af 9. juni 1982 er reglerne om den skattemæssige behandling af goodwill undergået gennemgribende ændringer som hovedregel med virkning for goodwill, der afstås eller erhverves fra og med 1. juli 1982.

Efter de hidtidige regler skulle fortjeneste eller tab ved afståelse af goodwill medregnes ved opgørelsen af den særlige indkomst. Køberen kunne afskrive anskaffelsessummen over den skattepligtige indkomst med 15 pct. årlig. Disse regler finder også anvendelse for goodwill, som er erhvervet eller afstået i perioden 1.7.1982-1.1.1987, hvis vederlaget er fastsat i en bindende aftale, indgået inden 1.6.1982.

De nye regler indebærer, at fortjeneste og tab ikke længere skal medregnes i den særlige indkomst, og at køberen ikke kan afskrive på anskaffelsessummen.

Dødsboet kan fortsætte med at afskrive på goodwill, som afdøde eller ægtefællen kunne afskrive på. Det vil sige på goodwill, der er erhvervet før 1.7.1982, samt goodwill, der er erhvervet i tiden 1.7.1982-1.1.1987, hvis vederlaget er fastsat i en bindende aftale indgået før 1.6.1982.

Ved udlæg eller afståelse med fortjeneste af goodwill, beskattes fortjenesten ikke i boet, når udlægget eller afståelsen finder sted efter 1.7.1982.

Ved udlæg eller afståelse med tab kan boet fratrække tabet, hvis dette vedrører goodwill, som boet har kunnet afskrive på, og hvis tabet er konstateret før 1.7.1989. Hvis der er tale om afskrivningsberettiget goodwill erhvervet i perioden 1.7.1982-1.1.1987, jfr. ovenfor, skal tabet være konstateret inden 1.1.1994.

1. Jfr. kursgevinstlovens § 10, stk. 3, 3. pkt.

Selvom fortjeneste ikke kan beskattes i boet, kan *udlægsmodtageren* succedere i boets afskrivningsadgang på goodwill. Ved senere afståelse med tab kan udlægsmodtageren fratrække tabet inden for samme tidsfrister, som gælder for boet, jfr. ovenfor. Fortjenester beskattes ikke, og der kan ikke beregnes passivposter ved udlægget.

Spekulations- og næringsaktiver

I boet kan der være aktiver, der af afdøde var erhvervet i spekulationshensigt, eller som er indvundne som led i hans erhvervsvirksomhed.

Et par karakteristiske eksempler herpå er næringsejendomme, næringspantebreve eller håndværkeraktier. Derimod er de skattemæssige følger, som hidtil har været draget af den omstændighed, at en skattepligtig har erhvervet en ejendom med henblik på fortjeneste ved videresalg, i spekulationshensigt, ophævet fra 1. juli 1982.

Hvis aktiver af denne art med fortjeneste udlægges til en arving, vil han ved den skattemæssige behandling af disse aktiver blive behandlet som spekulant eller næringsdrivende, uden at der lægges den ringeste vægt på, hvad der var udlægsmodtagerens hensigt ved udlægget.

Det har været gjort gældende, at udlægsmodtageren eventuelt ved en lang årrækkes besiddelse skulle kunne opnå, at aktivet skiftede karakter fra spekulationsaktiv til anlægsaktiv¹. Denne anskuelse kan ikke tiltrædes; den synes at hvile på en underkendelse af successionsreglerne formål².

Omvendt må det antages, at et spekulationsaktiv, der »passerer« et dødsbo, ophører med at være spekulationsaktiv, når det udlægges uden succession til udlægsmodtageren³.

Ved udlæg af næringsaktiver med succession vil udlægsmodtageren ved sine fremtidige indkomstopgørelser blive behandlet som næringsdrivende vedrørende de pågældende aktiver. Ved udlæg af næringspantebreve må udlægsmodtageren således, når han succederer, tage avancen på de årlige afdrag til indtægt.

Hvis boet derimod lader sig beskatte af fortjeneste ved udlægget af næringspantebrevene, er de senere af udlægsmodtageren indvundne kursgevinster skattefri. Er udlægsværdien lavere end den skattepligtige værdi, sker der

1. Jfr. Lida Hulgaard: Juristen & Økonomen nr. 5/1974 side 48-68.

2. Jfr. J.F.E. Vedel: U.f.R. 1974 B side 288-290.

3. Dette gælder også, når det er den længstlevende af to ægtefæller, der i sin tid har anskaffet aktivet i spekulationshensigt, der modtager det som udlægsmodtager uden succession. Den tidligere sondring mellem hvad en ægtefælle modtager som arv og som boslod er bortfaldet. (cfr. Ole Bjørn m.fl. Lærebog om indkomstskat, 2. udg. s. 469).

ikke succession; udlægsværdien er da udlægsmodtagerens anskaffelsessum, og fremtidige avancer er følgelig skattefri.

Hvis udlægsmodtageren ved udlægget indtræder i en bestående erhvervs-virksomhed, vil den omstændighed, at boet har ladet sig beskatte ved udlægget, ikke forhindre, at udlægsmodtageren fremover beskattes som næringsdri-vende; men da naturligvis med udgangspunkt i de værdier, hvortil aktiverne er udlagt fra boet. Østre Landsrets dom af 6.4.1987¹ har taget stilling til dette spørgsmål:

En skatteyder indtrådte ved arveudlæg uden succession fra sin faders dødsbo som deltager i 2 ejendomsinteressentskaber. Skatteyderen havde ikke tidligere været spekulations- eller næringsbe-skattet og havde ikke deltaget aktivt i driften af de 2 ejendomme, der nogle år tidligere var blevet udstykket i ejerlejligheder, der blev solgt, når de blev fri.

Skatteyderen fandtes ved arveudlægget at være indtrådt i en bestående næringsvirksomhed, hvis formål bl.a. var at opnå fortjeneste ved salg af ejerlejligheder. Hans fortjeneste ved interessent-skabernes salg af ejerlejligheder fandtes herefter at være opnået som led i næring og dermed almin-delig skattepligtig indkomst.

Fastholdelse af successionens konsekvenser

Gennem reglerne om succession har de nye dødsbobeskatningsregler be-stræbt sig på at forhindre, at skattefri gevinster, som under de tidligere døds-boregler, kan incasseres af udlægsmodtageren.

Teknikken i disse successionsregler er altså den, at den fortjeneste, der ved udlæg af skattemæssigt aktiv kan konstateres, d.v.s. den fortjeneste, der ville være kommet til beskatning, hvis boet ikke havde udlagt aktivet til en arving, men afhændet det, bliver nøjagtigt fastslået med den virkning, at udlægsmodtageren, såfremt han en gang i fremtiden realiserer det pågæl-dende skattemæssige aktiv, skal medtage denne fortjeneste til sin tid til be-skatning sammen med eventuel yderligere fortjeneste i det omfang, han ved den fremtidige afhændelse indvinder den.

Denne konstatering af fremtidig fortjeneste, der kommer til beskatning sammen med den indtil udlægstidspunktet opnåede fortjeneste, kan jo efter omstændighederne ligge langt ud i fremtiden, og der er ingen sikkerhed for, at den udlægsmodtagende arvings fremtidige ligningsmyndighed vil have no-get kendskab til, at der foreligger en sådan fortjeneste. Udlægsmodtageren kan også tænkes, når han en gang i fremtiden skal gøre rede for den fortjene-ste, han har haft på et aktiv, at opføre fortjenesten på grundlag af den udlæg-sværdi, hvortil han har modtaget aktivet.

1. ØLD af 6.4.1987, 8., 340/1985; TFS 1987.237.

For at afværge dette er det i kildeskatteloven foreskrevet, at der samtidig med meddelelsen om udlæg, hvad enten det er et a conto udlæg efter § 17, stk. 2¹, eller udlæg i forbindelse med den endelige boopgørelse, skal indleveres for hver enkelt udlægsmodtager en oplysningsblanket – blanket S 326.

Blanketten skal indleveres til ligningskommissionen i 2 eksemplarer.

Det er af afgørende betydning for hele successionssystemets funktion, at disse blanketter behørigt udfyldes, nøje kontrolleres af ligningskommissionen og derefter ekspederes i overensstemmelse med forskrifterne, således at det ene eksemplar henlægges i ligningskommissionens bosag, det andet eksemplar fremsendes til udlægsmodtagerens ligningsmyndighed, hvor det henlægges i hans observationscharteque, med det formål at dette skema for fremtiden skal følge ham ved hans fremtidige skatteansættelser².

Man vil let forstå, at det er et kernepunkt for hele systemet, at disse blanketter indleveres rettidigt, udfyldes korrekt og videresendes til den rette ligningsmyndighed; det er naturligvis også en afgørende forudsætning, at denne ligningsmyndighed placerer blanketten i det observationscharteque, hvor den hører hjemme, og drager omsorg for, at blanketten følger med, såfremt den udlægsmodtagende arving senere skifter bopæl.

Der er ikke i kildeskatteloven foreskrevet retsmidler til gennemtvungelse af indlevering af disse successionsmeddelelser.

Det synes dog at kunne hævdes, at når kildeskatteloven foreskriver, at blanketten skal fremsendes sammen med udlægsmeddelelse eller boopgørelse, og når henses til blankettens afgørende betydning for dødsboskattereglerne, så må ligningskommissionen være berettiget til at betragte udlægsmeddelelse eller boopgørelse som ikke behørigt indleveret, indtil disse blanketter er fremkommet.

Ligningskommissionen synes at kunne afvise en udlægsmeddelelse eller en boopgørelse, der ikke er ledsaget af blanketten, eller i hvert fald at kunne afvise den, hvis blanketten ikke umiddelbart på anfordring indleveres, med det resultat at opgørelse eller meddelelse ikke anses for modtaget af kommissionen med de deraf følgende konsekvenser med hensyn til frister.

Dette synspunkt er blevet forkastet af landsskatteretten i kendelsen i

1. Udlægsmeddelelse ikke er en betingelse for gyldigheden af udlægget, såfremt dette på anden måde kan dokumenteres, jfr. landsskatterettens kendelse LSR 1982-3-D9 af 25. maj 1982 ovenfor s. 169. Skattemyndighedens frist for ændring af værdiansættelsen løber dog først fra udlægsmeddelelsen.
2. Hvis de i blanketten anførte oplysninger om anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessværdi m.v. ikke ændres af skattemyndigheden inden 3 mdr. fra modtagelsen, er de bindende for fremtidige skatteafgørelser, se kildeskattelovens § 33A, stk. 3.

LSR.I. 1973 nr. 1-DB 22, jfr. Jan Hinze i Skattepolitisk oversigt 1975, s. 333-335.

Det ville derfor være ønskeligt, om der ved en fremtidig revision af dødsbobeskatningens regler blev fastsat effektive tvangsmidler til fremskaffelse af disse blanketter.

Ingen kan jo være i tvivl om deres betydning for hele dødsbobeskatningens system.

Ikke sameje

Selvom S 326 ikke er indleveret med boopgørelsen, kan det ikke lægges til grund, at den bobeholdning, der fremgår af boopgørelsen, er udlagt arvingerne i sameje. Fordeling af aktiverne kan, som det forudsætningsvis fremgår af kildeskattelovens § 18, stk. 5 foretages senere, og denne fordeling kan ikke skattemæssigt tillægges virkning som opløsning af et sameje. (DB 545). (Skd. V. D-112).

A conto udlæg

Boets skattepligt ophører på skæringsdagen i den endelige boopgørelse, således at indkomst for tiden efter skæringsdagen beskattes hos den arving, ægtefælle eller legatar, der får aktivet udlagt.

Boets aktiver kan dog udlægges à conto, d.v.s. inden skæringsdagen¹. I så fald overgår skattepligten til udlægsmodtageren fra udlægstidspunktet, således at udlægsmodtageren beskattes af det udlagte aktivs indtægter fra dagen efter udlægsdagen. Udlægsdagen regnes derfor til boperioden ved indkomstopgørelsen. Formueskattepligten vedrørende aktiver, der udlægges à conto, overgår til udlægsmodtageren fra begyndelsen af det indkomstår, hvor aktivet udlægges.^{2, 3}

Valget af udlægsgdatoen kan – på samme måde som valg af skæringsdagen, jfr. kapitel 17 – træffes efterfølgende, og der er i princippet ingen begrænsninger med hensyn til, hvor langt tilbage i tiden udlægsgdatoen ligger. Dødsdatoen er dog det tidligste tidspunkt, der kan vælges som udlægstidspunkt. For et privatskiftet bo, skal beslutningen om udlægget senest træffes på 15 måneders dagen. Boet kan ikke omgøre sit valg af udlægsgdato.

1. Jfr. kildeskattelovens § 17, stk. 2.

2. Jfr. kildeskattelovens § 18, stk. 5, sidste pkt.

3. A conto udlæg er særligt praktisk, når en efterlevende ægtefælle bebor boets ejendom. Kun ved à conto udlæg med skæringsdag pr. dødsdagen bevarer ægtefællen rentefradraget. I disse tilfælde må boet inden 4 uger indgive meddelelse efter § 17.

Inden 4 uger efter beslutningen om udlæg er truffet, skal boet¹ give ligningskommissionen meddelelse i 2 eksemplarer om udlægget². Meddelelsen skal for hver udlægsmodtager angive de aktiver, denne har fået udlagt, udlægstidspunktet samt udlægsværdien³. Hvis udlægsmodtageren succederer, skal der desuden gives oplysning om anskaffelsestidspunkt, skattemæssige af- og nedskrivninger og andre reguleringer af den skattemæssige anskaffelsessum samt øvrige forhold af betydning for udlægsmodtagerens fremtidige beskatning⁴.

Der skal ikke gives meddelelse om à conto udlæg af indbogenstande, klæder, smykker o.l., medmindre disse er anskaffet i nærings- eller spekulationsøjemed. Endvidere kan undlades meddelelse om à conto udlæg af kontante beløb, bankindeståender o.l., men udlægstidspunktet skal oplyses i boopgørelsen.

Hvis udlægsmodtageren succederer, skal der udover meddelelsen om à conto udlæg indsendes en specifikation vedrørende disse formuegoder sammen med boopgørelsen⁵. Denne specifikation skal ligeledes indgives i 2 eksemplarer.

Indgivelse af meddelelse om à conto udlæg og fremsendelse af de nævnte specifikationer er ingen gyldighedsbetingelse for udlægget⁶, men meddelelsen kan være af bevismæssig betydning ved en evt. efterfølgende tvist, om et aktiv er solgt af boet eller udlagt til arvingerne og derefter solgt af disse⁷.

Ligningskommissionen efterprøver værdiansættelsen ved à conto udlægget efter samme regler og frister, som gælder for den endelige boopgørelse, jfr. kapitel 17.

Boet er ikke bundet af værdiansættelsen ved à conto udlægget, når den endelige boopgørelse skal indgives⁸. Skattemyndighederne er derimod bundet, medmindre boet ændrer værdiansættelsen i den endelige boopgørelse.

1. Boer, der er skattefri, har dog ikke pligt til at indgive meddelelse.

2. Jfr. dødsbobe kendtgørelsens § 19 (bilag 1).

3. Formular VI – Meddelelse om à conto udlæg.

4. Blanket S 326 – Meddelelse om udlæg med succession fra et skattepligtigt bo.

5. Jfr. dødsbobe kendtgørelsens § 20 (bilag 1).

6. Jfr. landsskatterettens kendelse LSR 1982-3-D9. af 25. maj 1982 ovenfor s. 169.

7. Jfr. ovenfor s. 181 f.

8. Jfr. LSR 1984.31.

Kapitel 15: Passivposter¹

Ifølge kildeskattelovens § 33 A, stk. 1, skal der, når arvinger, ægtefæller eller legatarer i henhold til kildeskattelovens § 33, stk. 1, indtræder i boets skattemæssige stilling i henseende til udlagte aktiver, tages hensyn hertil ved bodelingen og arveafgiftsberegningen.

Der skal i disse tilfælde optages passivposter i den endelige boopgørelse til udligning af udlægsmodtagerens fremtidige skattetilsvær vedrørende disse aktiver.

Passivposterne skal beregnes særskilt for hver enkelt udlægsobjekt, og ved bodelingen virker de, som om der på det pågældende aktiv hvilede en prioritet, der overtages af modtageren, således at han kun anses at have modtaget nettoværdien, d.v.s. udlægsværdien med fradrag af passivposten, som arv (eller boslod²).

Passivposterne skal også tages i betragtning, når udlægsmodtagerens arveafgiftspligtige beløb skal gøres op. Der skal her anvendes de samme passivposter, som ved arveloddelingen³.

Passivposterne er således rene beregningsfaktorer, der anvendes ved arveloddelingen og arveafgiftsberegningen. Deres betydning ophører med skiftets tilendebringelse, og udlægsmodtageren kan ikke fradrage dem ved sin fremtidige formueopgørelse.

Der kan kun beregnes passivposter vedrørende aktiver, der kan afhændes med fortjeneste for boet⁴. Der kan derfor ikke beregnes passivposter vedrø-

1. I nærværende kapitel beskrives den nuværende retstilstand. Vedrørende de regler, som gjaldt før aktieavancebeskatningsloven (der virker fra 1. juli 1981) og ejendomsavancebeskatningsloven (der virker fra 1. juli 1982), henvises til de tidligere udgaver.
2. En efterlevende ægtefælle bestemmer selv, om aktiver med passivpostberegning skal indgå i bosloden eller i arvelodden, men de respektive lodders størrelse bestemmes af den samlede bobeholdning med fradrag af samtlige passivposter. DB 637, skd. 5. 7248-83. I sag skd. 5. 7248-186 meddelte skattedepartementet, at passivposterne skal tages i betragtning ved bodelingen, d.v.s., såvel ved beregningen af arvelod som af boslod.
3. I sagen 550-3016-21 (360-403-401) fastslog skattedepartementet, at der ved arveafgiftsberegningen ikke kan fratrækkes en større passivpost end den, der er fradraget ved arveloddelingen.
4. I DB 538 (skdp. 5. 7240-34) er det vedrørende udlæg af en andel af Trifolium Andelsmejeris driftsfond antaget, at der ikke er hjemmel til at tage den evt. fremtidige indkomstbeskatning i betragtning ved værdiansættelsen, ligesom der ikke kunne beregnes passivpost.

rende eksempelvis investeringsfondshenlæggelse og indskud i Grundejernes Investeringsfond¹.

For hovedaktionæraktier kan det i visse tilfælde forekomme, at udlægsmodtageren indtræder i afdødes skattemæssige stilling, men hvor der alligevel ikke kan beregnes passivposter, jfr. nedenfor s. 199.

Ved skifte af et fællesbo skal der også beregnes passivposter vedrørende den del af boet, der tilfalder den efterlevende ægtefælle som boslod.

En advokat klagede over, at en skifteret ved arveafgiftsberegningen i et privat skiftet bo efter en gårdejer og efterlevende ægtefælle havde fratrasket den i henhold til kildeskattelovens § 33 A beregnede passivpost på 111.631 kr. vedrørende de udlagte 3/4 af boets faste ejendom i bobeholdningen inden beregningen af den efterlevende ægtefælles boslod.

Advokaten anførte, at den efterlevende ægtefælle havde bestemt, at den til hende udlagte fjerdedel af ejendommen ikke skulle indgå i bosloddet, men i arveloddet, og at det heraf følger, at der ved beregningen af bosloddets størrelse ikke skulle tages hensyn til passivposten.

Skattedepartementet meddelte, at man ikke kunne tiltræde det anførte, jfr. den nævnte bestemmelse i kildeskatteloven, stk. 1, hvorefter der, hvis arvinger, ægtefælle eller legatar indtræder i boets skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er udlagt til dem, skal tages hensyn hertil ved bodelingen og arveafgiftsberegningen. Passivposten skal således også tages i betragtning ved opgørelse af den del af boet, der ikke tilfalder ægtefællen som arving, men som ægtefælle, nemlig bosloddet.

Skattedepartementet fandt derfor ikke grundlag for en ændring af den påklagede afgiftsberegning (Skd. 5. 7248-186).

Da en udlægsmodtager succederer med hensyn til den fulde værdi af et udlægsobjekt, selv om denne overstiger hans andel i boet², kan det meget vel tænkes, at udlægsmodtageren, der overtager et større aktiv, en fabrik, et gods eller lignende, hvoraf hans arvepart kun udgør en beskeden del, gennem passivpostberegning helt undgår at betale arveafgift, nemlig hvis den friværdi der foreligger i det pågældende aktiv p.g.r.af pantehæftelser er mindre end passivposten.

1. Skattedepartementet udtalte i sag skd. 5. 7248-120 efter brevveksling med statsskattedirektoratet, at hverken investeringsfondshenlæggelse eller indskud i Grundejernes Investeringsfond er aktiver, der kan afhændes med fortjeneste for boet, hvorfor de ikke er omfattet af kildeskattelovens § 33 A, stk. 2, og der kan derfor ikke beregnes passivposter vedrørende disse aktiver efter denne bestemmelse.

Skattedepartementet fandt imidlertid vedrørende den omhandlede investeringsfondshenlæggelse ikke af afgiftsmæssige grunde noget at indvende imod, at der i boopgørelsen var foretaget et fradrag for den latente skattebyrde, beregnet som 25% af den samlede henlæggelse. (Typisk svarende til 50% af det for regnskabspligtige båndlagt beløb). Se nedenfor s. 198.

2. Jfr. kildeskattelovens § 33, stk. 1, 2. pkt.

Passivpostens størrelse

Passivposten beregnes som 30 pct., respektive 25 pct., af den skattepligtige fortjeneste, der som almindelig eller særlig indkomst ville være fremkommet, hvis boet havde afhændet aktivet til en udenforstående for en pris svarende til udlægsværdien, på den dag der er skæringsdag i forhold til udlægget, d.v.s. for aktiver udlagt à conto, den ved udlægget fastsatte udlægsdato, ved alle andre aktiver, skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Det skal bemærkes, at det, der bestemmer, om succession finder sted, og om passivpost skal beregnes, er, om en ved udlægget konstateret avance ville være skattepligtig, hvis boet solgte det udlagte aktiv til tredjemand.

Om der skal passiveres med 30 pct. eller med 25 pct. afhænger af, om fortjenesten i boet ville blive betragtet som almindelig indkomst eller som særlig indkomst. Udlægsmotagerens evt. fremtidige beskatning er i denne forbindelse uden betydning, jfr. følgende landsskatteretskendelse:

4-76-945/5-1511/17

2. februar 1979

Boet efter afdøde rutebilejer N.N., klager over, at skatterådet for X skattekreds ved den endelige boopgørelse pr. 30. september 1977 efter reglerne i kildeskattelovens § 33 A har beregnet en passivpost på grundlag af 25%, medens boet har beregnet passivposten på grundlag af 30%.

Det fremgår af sagens oplysninger, at der til én af arvingerne i boet blev udlagt 6 turistbusser med succession for arvingen og til en udlægsværdi af 862.000 kr. Saldoværdien for busserne udgjorde 513.500 kr., og i boopgørelsen er der beregnet passivpost med 30% af differencebeløbet på 348.500 kr., medens skatterådet som ovenfor anført har beregnet passivposten med 25% af det nævnte differencebeløb.

Boet har påstået dettes beregning af passivposten taget til følge med henvisning til, at såfremt de pågældende busser senere sælges enkeltvis kan der opstå mulighed for, at der kan fremkomme beløb til almindelig indkomstbeskatning hos den succederende arving.

Da det imidlertid efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 33 A er irrelevant, hvorledes den succederende arving ved salg af busserne vil blive beskattet, idet det afgørende er, hvorledes boet ved salg af de omhandlede busser til tredjemand ville være blevet beskattet, og da boet ved at sælge busserne til tredjemand i stedet for at udlægge dem til en arving ville være blevet beskattet efter reglerne for særlig indkomstbeskatning, er den omhandlede passivpost med rette beregnet med 25%, hvorfor det må have sit forblivende ved denne beregning.

Hvis man omvendt forestillede sig, at afdøde efter de før aktieavancebeskatningsloven gældende regler havde erhvervet en post aktier inden for 2 års fristen, skulle boets avance ved salg til fremmede beskattes som almindelig indkomst. Den succederende arvings avance skulle efter de dagældende regler kun beskattes som særlig indkomst. Hos boet beskattes almindelig og

særlig indkomst med samme procent. Ikke desto mindre skulle den succederende udlægsmodtager have beregnet en passivpost på 30 pct.

Efter virksomhedsskatteloven kan en ægtefælle, arving eller legatar, der overtager en virksomhed fra et skattepligtigt bo, helt eller delvist overtage kontoen for opsparet overskud¹. Ved overtagelsen af kontoen beregnes en passivpost på 12,5 pct, af det overtagne indestående².

Passivposter ved udlæg til ikke-skattepligtige

Det er altså for spørgsmålet om successions indtræden og om passivpostens beregning uden betydning, hvorledes den fremtidige beskatning bliver hos udlægsmodtageren, ja, det er endda uden betydning, om der påhviler ham skattepligt her til landet, altså er det uden betydning, om der i det konkrete tilfælde virkelig overtages en skattebyrde.

Hvis udlægsmodtageren er en ikke-skattepligtig fond eller institution³ eller en udlænding, indtræder der utvivlsomt succession og skal beregnes passivposter, selv om det beror fuldstændigt på udlægsmodtagerens fremtidige dispositioner, om der bliver tale om beskatning her i landet.

Passivposter kan derfor bringes til fradrag ved arveafgiftsberegningen – efter samme procentsats som ved bo- og arvedelingen – selvom de arvinger, de pågældende aktiver udlægges til, er bosat i udlandet^{4, 5}.

For aktier er der som nævnt ovenfor s. 177 gennemført regler om, at successionsadgangen afskaffes for udlægsmodtagere, der er hjemmehørende i udlandet. Som følge heraf kan der derfor ikke længere beregnes passivposter vedrørende aktier, der udlægges til personer eller selskaber m.v., der er hjemmehørende i udlandet.

For fonde, institutioner o.l. medfører fondsbeskatningsloven, at disse fra og med indkomståret 1987, bliver skattepligtige. Men for foreninger o.l. vil det stadig kunne forekomme, at et aktiv udlægges med succession og passivpostberegning, uden at udlægsmodtageren bliver beskattet ved et efterfølgende salg. Såfremt en sådan forening, der efter selskabsskatteloven kun er skattepligtig af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, har fået udlagt et aktiv

1. Jfr. ovenfor s. 142 f..

2. Jfr. virksomhedsskatteloven (lov nr. 144 af 19. marts 1986) § 18, stk. 3.

3. Afgørelse vedr. Foreningen til Kræftens Bekæmpelse (H. 17013).

4. Skd. V 326/1971.

5. Når én blandt flere arvinger er bosiddende i udlandet, kan han efter kontant udløsning f.eks. lade sig boets aktier udlægge med succession og passivpost, uanset om han derved får udlagt mere end sin andel af arvebeholdningen.

med succession og passivpostberegning, kan man næppe betragte den avance, som opnås ved salg, for skattepligtig indkomst¹.

Fortjenestens beregning

Passivposten beregnes som nævnt på grundlag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være fremkommet, hvis boet på skæringsdagen/udlægstidspunktet havde solgt aktivet. Ved opgørelsen af fortjenesten anvendes udlægsværdien i den endelige boopgørelse som salgssum.

Ved aktieavance vedrørende hovedaktionæraktier bortses fra 65.000 kr.'s fradraget, når passivposten beregnes².

Nedsættelse af passivpost

Arvingerne og ægtefællen – og legatarer for så vidt angår et aktiv, der tilfalder legataren – kan aftale, at en passivpost skal beregnes med en lavere procent, end den i loven fastsatte, eventuelt helt ned til nul.

Der er ved denne regel givet boets parthavere et instrument til at foretage den indbyrdes fordeling med større nøjagtig afvejning af den indbyrdes interesse i erhvervelsen af de enkelte aktiver.

Til belysning af teknikken i denne henseende kan gives følgende stærkt forenklede eksempel³:

Lad os forestille os, at der i et bo med to ligestillede arvinger findes følgende aktiver:

200.000 kr. aktier i A/S X, kursværdi	400.000 kr.
200.000 kr. aktier i A/S Y, kursværdi	400.000 kr.
kontant	200.000 kr.
i alt	1.000.000 kr.

eller

500.000 kr. til hver, der kunne udlægges således, at arving A får aktierne i A/S X plus 100.000 kr., og arving B får aktierne i A/S Y plus 100.000 kr.

Hvis aktierne i A/S X havde anskaffelsessum på 200.000 kr., medens aktierne i A/S Y havde anskaffelsessum på 400.000 kr., må der ved udlægget konstateres en fortjeneste på X aktierne på 200.000 kr.; denne er normalt særlig indkomst, og der må derfor ved succession beregnes en passivpost med hensyn til disse aktier på 25 pct. af 200.000 kr. eller 50.000 kr.

1. jfr. Ole Bjørn m.fl. Lærebog i indkomstskat 2. udg. s. 459.

2. Jfr. kildeskattelovens § 33A, stk. 2.

3. Eksemplet er baseret på de tidligere regler for beskatning af aktieavancer, men dette er uden betydning i forbindelse med illustrationen af teknikken med nedsættelse af passivposter.

I den endelige boopgørelse skulle aktiverne herefter på dette tidspunkt opgøres således:

X aktierne	400.000 kr.	
+ passivpost	50.000 kr.	350.000 kr.
Y aktierne	400.000 kr.	
kontant	200.000 kr.	600.000 kr.
		950.000 kr.

hvorefter hver arving skulle arve 475.000 kr., og opgørelsen skulle se således ud:

Arving A X aktier	350.000 kr.
kontant	125.000 kr.
i alt	475.000 kr.
Arving B Y aktier	400.000 kr.
plus kontant	75.000 kr.
i alt	475.000 kr.

Såfremt den ene arving, f.eks. arving A, har en særlig interesse i at erhverve boets aktier i aktieselskab X, f.eks. fordi han derved opnår en dominerende indflydelse i det pågældende selskab, kan han tilbyde at nøjes med passivposten på 10 pct.

Beholdningen opgøres da således:

X aktierne	400.000 kr.
+ passivpost	20.000 kr.
	380.000 kr.
Y aktierne	400.000 kr.
kontant	200.000 kr.
i alt	980.000 kr.

eller 490.000 kr. til hver, hvorefter delingen sker således:

Arving A X aktierne	380.000 kr.
kontant	110.000 kr.
i alt	490.000 kr.
Arving B Y aktierne	400.000 kr.
kontant	90.000 kr.
i alt	490.000 kr.

Med andre ord, for at få adgang til at overtage de af ham særligt eftertragede X aktier, nøjes A arvingen med en kontantarv på 110.000 kr. imod normal deling 125.000 kr. Aftaler af denne art antages ikke at indeholde noget gavemoment og giver altså ikke anledning til gaveafgift eller indkomstbeskatning.

Goodwill

Den skattemæssige behandling af goodwill blev ændret med virkning fra 1. juli 1982, jfr. ovenfor s. 185. Goodwill, der efter dette tidspunkt udlægges med fortjeneste, beskattes ikke i boet, og der kan ikke beregnes passivposter ved udlægget.

Ved udlæg af goodwill med succession efter de tidligere regler, det vil sige ved udlæg før 1. juli 1982, kunne der ved passivpostberegningen ikke bortses fra de fradrag i fortjenesten, som kunne foretages efter den tidligere § 6A, stk. 1-3, i lov om særlig indkomstskat m.v.

Genvundne afskrivninger

Ifølge lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2, skal der ved opgørelsen af særlig indkomst medregnes fortjeneste opgjort efter § 29 i afskrivningsloven ved afståelse af bygninger og installationer, på hvilke der har været foretaget skattemæssige afskrivninger i henhold til afskrivningsloven¹.

For bygninger og installationer *anskaffet før 1. januar 1982* må der for at fastslå omfanget af den passivpost, der tilkommer udlægsmodtageren, foretages en opgørelse af hvert aktivs samlede afskrivninger i afdødes og boets ejertid. Afskrivningsbeløbene skal naturligvis kun tages i betragtning i det omfang, hvori de faktisk er genvundne. Prisudviklingen har ført med sig, at der i mange tilfælde ikke er større tvivl til stede med hensyn til, om afskrivningerne er genvundne, og i disse tilfælde er det altså tilstrækkeligt at fastslå beløbet, der i alt er afskrevet – derved konstateres også aktivets skattemæssige værdi ved udlægget, og udlægsmodtagerens fremtidige afskrivningsgrundlag.

Er der imidlertid holdepunkt for tvivl – en sådan tvivl kan jo opstå på grund af den pågældende bygnings ringe vedligeholdelsestilstand – er det nødvendigt at fastsætte den værdi, hvormed den pågældende bygning m.v. indgår i den samlede udlægsværdi af den pågældende ejendom.

Skulle udlægsværdien undtagelsesvis være lavere end afdødes anskaffelsessum, er det kun det ved udlægsværdien dækkede beløb, der skal regnes passivpost af.

Passivposten udgør herefter 25 pct. af dette beløb.

For bygninger og installationer *anskaffet efter 1. januar 1982* opgøres de genvundne afskrivninger efter reglerne om pristalsregulerede afskrivninger,

1. Om genvundne afskrivninger på installationer i blandede bygninger foreligger landsretskendelse i sag 1978-1 DB 26-10/7 1978, som er citeret i Skattepolitisk oversigt 1978, s. 258.

jfr. den nye affattelse af afskrivningslovens § 29. Passivposten beregnes som 25 pct. af den skattepligtige fortjeneste, der kan opgøres efter reglerne i afskrivningslovens § 29.

Investeringsfondshenlæggelser

Efter investeringsfondsloven kan det tillades, at henlæggelser til investeringsfonds, som afdøde har foretaget, overtages af en enearving.

Henlæggelserne er ikke omfattet af kildeskattelovens § 33A, og der kan derfor ikke beregnes passivposter vedrørende henlæggelser. Derimod kan der ved værdiansættelsen i boopgørelsen foretages et fradrag for den latente skattebyrde, beregnet som 25 pct. af den samlede henlæggelse¹.

Østre Landsret har ved dom af 4. juni 1987² taget stilling til spørgsmålet om fradrag for den latente skattebyrde i forbindelse med en arvings overtagelse af afdødes investeringsfondshenlæggelser.

Retten fandt ikke, at der var tale om en passivpost omfattet af § 33 A; ej heller var der tale om en værdiansættelse, der efter kildeskattelovens § 16, stk. 4, træffes af ligningskommissionen med bindende virkning for skifteretten (ligningskommissionen havde ikke ændret den i boopgørelsen anførte »passivpost«, der oversteg 25 pct.).

Retten fandt derfor, at skifteretten havde været berettiget til at foretage arveafgiftsberegningen, således at der alene blev fradraget 25 pct. af henlæggelserne som kompensation for den latente skattebyrde.

Fast ejendom

Faste ejendomme – bortset fra næringsejendomme – kan ikke udlægges med succession ved arveudlæg fra og med 1. juli 1982. Der bliver derfor heller ikke tale om at beregne passivposter for disse ejendomme.

Vedrørende passivpostberegningen for faste ejendomme, der udlægges med succession før 1. juli 1982, henvises til bogens forrige udgave. Det skal alene her bemærkes, at der ved passivpostberegningen bortses fra de fradrag på 40.000 kr./100.000 kr., som kunne foretages ved opgørelsen af fortjenesten efter den dagældende § 7A, stk. 6, i lov om særlig indkomstskat m.v.

1. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (bilag 2), pkt. 47.

2. 13. afd. 217/1986. TfS 1987.350.

Spekulations- og næringsaktiver¹

Med hensyn til spekulations- og næringsaktiver opgøres avancen, som den skulle have været beregnet, hvis det var afdøde selv, der på udlægstidspunktet havde afhændet det pågældende aktiv.

Af den således opgjorte fortjeneste beregnes passivposten med højst 30 pct.

Aktier

For *almindelige aktier* og *hovedaktionæraktier*, der udlægges inden 3 år efter erhvervelsen, er successionsadgangen ophævet. Beregning af passivposter kommer derfor heller ikke på tale.

Hovedaktionæraktier, der udlægges mere end 3 år efter erhvervelsen, kan udlægges med succession. Passivposter vedrørende disse aktier kan dog kun beregnes, hvis afdøde ved dødsfaldet ejede mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af stemmевærdien, eller hvis udlægsmodtageren i øvrigt efter udlægget er hovedaktionær². Ved opgørelsen af den fortjeneste, der danner grundlag for beregningen af passivposten, ses bort fra 65.000 kr.'s fradraget efter aktieavancebeskatningslovens § 7, stk. 2 og 3³. Passivposten beregnes som 25 pct. af fortjenesten.

Virksomhedsomdannelsesaktier kan uanset ejertidens længde udlægges med succession. Ved udlæg inden 3 år beregnes passivpost med 30 pct. og efter 3 år med 25 pct.

For *næringsaktier*, § 2a-aktier (aktier i visse udenlandske investeringsselskaber) og § 2b-aktier (andele i andelsselskaber m.v.) beregnes passivposter efter de almindelige regler med 30 pct.

Forhåndsbesked

Da afgørelsen af, hvorvidt boet skal lade sig beskatte af den fortjeneste, der konstateres ved udlæg af disse forskellige aktiver, eller om man skal foretrække succession med passivering, kan være af væsentlig betydning for boet og

1. Det bemærkes at spekulationshensigt fra 1. juli 1982 er uden betydning for den skattemæssige behandling af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, og da succession ikke længere finder sted med hensyn til andre faste ejendomme end næringsejendomme er det derfor kun ved den kategori af ejendomme, at der bliver tale om passivpostberegning, og passiveringsprocenten er 30 .

2. Jfr. kildeskattelovens § 33A, stk. 1.

3. Jfr. kildeskattelovens § 33A, stk. 2.

dets likviditet, indførtes med kildeskatteloven den bindende forhåndsbesked^{1,2}.

Som det fremgår af kildeskattelovens § 33 A, stk. 2, er det skattemyndigheden, der efter anmodning fra boet skal beregne størrelsen af passivposterne. Skattemyndigheden er ligningskommissionen, i modsætning til den nye lov om bindende forhåndsbesked, hvor denne afgives af ligningsrådet.

Fra den nye lov om bindende forhåndsbesked er udtrykkeligt undtaget forhåndsbesked efter ksl. § 33A³.

Som nævnt kan boet anmode om, at passivposterne beregnes med mindre procent end den foreskrevne, men så skal den nedsatte passivpost anvendes såvel ved arvedeling som ved afgiftsberegning, jfr. foran s. 191.

Det er boets opgave at meddele skattemyndighederne samtlige de oplysninger, der er nødvendige til brug for beregning af passivposterne.

Det vil derfor meget ofte være muligt for boet selv at beregne passivposterne, og der er naturligvis intet til hinder for, at boet foretager en sådan beregning.

Såfremt boet er usikker med hensyn til de omstændigheder, der er afgørende for passivpostens størrelse, nemlig anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og regulering af anskaffelsessummen, med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt aktivet er anskaffet i spekulationshensigt eller som led i en erhvervsvirksomhed, kan boet altså indhente en forhåndsbesked fra skattemyndighederne.

Boet kan endvidere indhente forhåndsbesked om, hvorvidt et enfamilies- eller tofamilieshus, sommerhus eller en ejerlejlighed, der hører til boet, før dødsfaldet kunne være solgt skattefrit efter parcelhusreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og § 9, stk. 4⁴.

Til brug for skattemyndighedens afgivelse af forhåndsbesked påhviler det boet at indgive de fornødne oplysninger, og hvis skattemyndigheden, d.v.s. normalt ligningskommissionen, skønner, at der ikke er tilvejebragt oplysninger, som gør det muligt at give en forsvarlig forhåndsbesked, og hvis kommissionen ikke modtager de manglende oplysninger inden for en af den fastsat frist på mindst 14 dage, så kan den afslå anmodningen om forhåndsbesked eller begrænse forhåndsbeskeden til de forhold, som den finder tilstrækkeligt oplyst.

1. Jfr. Jan Hinze: Skatteprocessen, 2. udg. side 113-116.

2. Forhåndsbesked er hidtil kun benyttet i meget beskedent omfang.

3. Jfr. lov om bindende forhåndsbesked (lov nr. 143 af 13. april 1983) § 1, stk. 4.

4. Tidligere lov om særlig indkomstskat m.v. § 2A.

Den forhåndsbesked, som ligningskommissionen afgiver til brug ved beregning af passivposter, skal lægges til grund både ved beregning af passivposterne, ved skatteansættelsen af den, som har fået aktivet udlagt med succession samt ved skatteansættelse af en ægtefælle, der har fået boet udleveret til hendsiden i uskiftet bo.

Der skal betales et gebyr for afgivelse af forhåndsbesked¹.

Den forhåndsbesked, som ligningskommissionen afgiver, kan kun ændres, hvis den påklages efter reglerne i skattestyrelsesloven².

Det er kun i ret få tilfælde, at en forhåndsbesked er blevet påklaget til landsskatteretten; som eksempel kan anføres kendelserne i

LSR. I. 1971 nr. 4-DB. 16.

Dødsboet efter N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds ved en forhåndsbesked i henhold til kildeskattelovens § 33 A, stk. 4, har meddelt, at ved beregningen af den regulerede anskaffelsessum for den boet for en halvpart tilhørende ejendom, har købsprisen udgjort 255.467 kr., samt at udgifter ved bebyggelse af ejendommen må henføres til årene 1969 og 1970 med beløb på henholdsvis 318.924 kr. og 458.640 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at den pågældende ejendom med et derpå liggende parcelhus blev købt i 1966 for 300.000 kr., og at dette hus blev nedrevet i 1969 for at give plads til opførelsen af en forretningsejendom.

Ved den påklagede forhåndsbesked har skatterådet anset, at købsprisen skal reduceres med den forholdsmæssige del heraf, som kan henføres til det nedrevne parcelhus, således at købsprisen er reduceret med 44.533 kr. til 255.467 kr.

Boets revisor har over for landsskatteretten påstået skatterådets forhåndsbesked vedrørende dette punkt ændret således, at købsprisen ved beregningen af den regulerede anskaffelsessum ansættes til 300.000 kr., idet han under henvisning til, at boet har afstået hele sin andel af ejendommen til arvingerne, har anført, at der efter hans formening ikke er hjemmel til at reducere købsprisen med bygningens værdi, uanset om denne bygning er nedrevet forinden salget.

Efter det oplyste må landsskatteretten være enig med boets revisor i, at den fulde købspris på 300.000 kr. skal lægges til grund ved beregningen af den regulerede anskaffelsessum, og den påklagede forhåndsbesked vil derfor på dette punkt være at ændre således, at ejendommens købspris forhøjes fra 255.467 kr. til 300.000 kr.

For så vidt angår byggeudgifterne ved opførelsen af forretningsejendom på grunden har skatterådet som nævnt ved den påklagede forhåndsbesked henført disse udgifter til 1969 og 1970 med beløb på henholdsvis 318.924 kr. og 457.640 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at byggeriet først er meldt færdigt den 1. februar 1970, og at bygningsattest er udstedt den 12. maj 1970.

Boets revisor har under henvisning til, at ejendommen må anses for fuldført i 1969, og at der ved udgangen af dette år kun resterede afhjælpning af enkelte mangler, påstået samtlige udgifter henført til 1969.

1. For tiden 200 kr.

2. LSR. 1973 nr. 80.

Efter det oplyste finder landsskatteretten imidlertid, at byggeriet først kan anses for fuldført i 1970, og at samtlige byggeudgifter i henseende til beregningen af den regulerede anskaffelsessum derfor – i overensstemmelse med princippet i § 7 A, stk. 2, i lov om særlig indkomst – må henføres til dette år.

Den påklagede forhåndsbesked vil følgelig på dette punkt være at ændre i overensstemmelse hermed.

LSR. I. 1971 nr. 1 DB 4.

Boet efter statsaut. ejendomsmægler N.N. klager over, at skatterådet X skattekreds ved en i medfør af kildeskatteloven, § 33 A, stk. 4, meddelt forhåndsbesked har truffet den afgørelse, at to boet tilhørende ejendomme matr. nr. P.D. og matr. nr. T.T. må anses for anskaffet som led i afdødes næring.

Sagen har været genstand for mundtlig forhandling mellem boets advokat og repræsentanter for skatterådet og landsskatteretten.

Det fremgår af de bl.a. ved denne lejlighed tilvejebragte oplysninger, at den pågældende er afgået ved døden den 20. november 1971, og at han indtil sin død drev virksomhed inden for ejendomsområdet. Denne virksomhed omfattede bl.a. køb og salg af fast ejendom for egen regning, herunder ejendomme, der i kortere eller længere tid havde tjent som bolig for afdøde og hans familie.

Med hensyn til ejendommen (matr. nr. P.P.) er det oplyst, at det drejer sig om en udlejningsejendom, der i en årrække havde tilhørt afdødes fader. Da denne på grund af alder ikke længere så sig i stand til at varetage ejendommens administration, blev den overdraget til afdøde til overtagelse den 30. juni 1967 for ejendomsværdien, 220.000 kr. Afdøde overtog de i ejendommen indestående prioriteter. Halvdelen af restkøbesummen blev berigtiget derved, at afdøde fik en hertil svarende gave af faderen. For den anden halvdel af restkøbesummen udstedte afdøde et pantebrev til sin søster, hvilket pantebrev skulle være en gave til hende fra faderen. Ved ejendommens overdragelse til afdøde forbeholdt faderen sig på nærmere i skødet fastsatte vilkår en livsvarig bopælsret for sig og hustruen i den af dem hidtil beboede lejlighed i ejendommen. Denne bopælsret blev tinglyst som servitutstiftende på ejendommen.

Boet, der ikke bestrider, at afdøde drev virksomhed med køb og salg af fast ejendom, har over for landsskatteretten gjort gældende, at udlejningsejendommen ikke kan anses for omfattet af denne næring. Boet har til støtte herfor henvist til omstændighederne i forbindelse med afdødes erhvervelse af ejendommen, hvorefter overdragelsen havde karakter af generationsskifte med lige store gaveydelse forældrenes to børn, samt til den tinglyste bopælsret, der ville vanskeliggøre et videresalg af ejendommen. Boet har herefter gjort gældende, at ejendommen må anses for erhvervet af afdøde som et anlægsobjekt.

Da afdøde har drevet handel med fast ejendom som næring, er der formodning for, at alle køb og salg af fast ejendom er sket som led heri. Landsskatteretten finder ikke i det oplyste tilstrækkeligt grundlag for at undtage den omhandlede ejendom fra klagerens øvrige virksomhed, og den af skatterådet på dette punkt trufne afgørelse vil følgelig være at stadfæste.

Det er endelig oplyst, at afdøde og hans familie havde boet forskellige steder, indtil de i 1964 flyttede ind i en villa, der var beliggende på A-vej. Hustruen var imidlertid ikke tilfreds med denne bolig på grund af gener fra trafikken på A-vej og fra en nærliggende jernbane. Da afdøde gennem længere tid forgæves har søgt at sælge et af ham med henblik på videresalg opført hus i X-købing, og da der meldte sig en køber til huset på A-vej, flyttede familien i december 1968 til huset i X-købing. Hustruen ville imidlertid gerne bo i Fjordby et sted, hvor familien kunne

have en blivende bolig, og i oktober 1969 erhvervedes den i sagen omhandlede ejendom, matr. nr. T.T. i Fjordby, en byggegrund på hvilken afdøde for fællesboets midler opførte et enfamiliehus. Familien flyttede ind i dette hus i november 1970. Af hensyn til hustruen var det meningen, at ejendommen skulle være hendes særeje. Grunden var blevet købt i hendes navn, og da en sommerhusejendom, der var købt nogle år før, ved en samtidig oprettet ægtepagt var gjort til hustruens særeje, havde parterne troet, at den omhandlede ejendom automatisk også var blevet hendes særeje i medfør af denne ægtepagt.

Under henvisning til, at ejendommen blev anskaffet af afdødes hustru udelukkende for at sikre bopæl for familien uafhængigt af afdødes virksomhed, har boet herefter gjort gældende, at ejendommen ikke er anskaffet som led i afdødes næring.

Landsskatteretten finder ej heller i det af boet anførte vedrørende denne ejendom grundlag for at undtage denne fra klagerens virksomhed, og retten kan derfor også på dette punkt tiltræde den af skatterådet trufne afgørelse, hvorved bemærkes, at det ikke findes at kunne tillægges betydning, at afdødes hustru stod som ejer af ejendommen, og at parterne havde troet, at den tilhørte hende som hendes særeje.

De af skatterådet ved den meddelte forhåndsbesked trufne afgørelser vil herefter i det hele være at stadfæste.

Beregningen af passivposten er bindende for boet og deltagerne i boet, medmindre den påklages efter reglerne i skattestyrelsesloven.¹

Skattemyndigheden kan ændre beregningen af passivposten, indtil værdiansættelse af aktivet er blevet endelig efter § 16.

Tidsfrist for passivering

Det må i almindelighed antages, at adgangen til at begære passivering skal benyttes senest ved udarbejdelse og indlevering af den endelige boopgørelse², og boet må derfor, hvis det er i tvivl om passivpostens rette beregning, indhente skattemyndighedernes udtalelse med henblik på udarbejdelse af den endelige boopgørelse. Det må i denne forbindelse erindres, at passivposten skal beregnes af den ved udlægget konstaterede avance, og den ved udlægget konstaterede avance er forskellen mellem afdødes skattemæssige anskaffelsessum og udlægsværdien, d.v.s. aktivets handelsværdi på skæringsdagen i den endelige boopgørelse. Der kan altså ikke foretages nogen beregning af passivpost, før end skæringsdagen i den endelige boopgørelse er fastlagt, og for så vidt angår aktiver såsom aktier eller lignende før end denne skæringsdag er nået.

1. Jfr. foran s. 188, note 2.

2. Såfremt skattemyndigheden ændrer værdien af et aktiv, må boet have adgang til en tilsvarende ændring af passivposten, evt. adgang til at få indsat en passivpost. Boet må i øvrigt antages at kunne ændre selve afgørelsen om succession eller beskatning, hvis skattemyndighedens forandring af udlægsværdien forrykker de forudsætninger, ud fra hvilke boet har truffet sin oprindelige afgørelse i dette spørgsmål.

I et privat skiftet bo, der valgte 1. april 1978 som skæringsdag, indsendte boet selvangivelse for perioden 1. januar til 1. april 1978 inden indgivelse af den endelige boopgørelse.

I boet var der flere større aktieposter, og inden den endelige boopgørelse blev indleveret til skifteretten (og kopi heraf tilstillet skattemyndigheden) afhændedes en af aktieposterne med fortjeneste den 28. april 1978.

Boet, der ikke i boopgørelsen havde beregnet passivpost ved disse aktier, men vel ved andre aktieposter begærede den selvangivne indkomst forhøjet med avancen ved salget af aktierne.

Statsskattedirektoratet meddelte ligningskommissionen, at så længe boet ikke har afgivet den endelige boopgørelse, kan boet træffe beslutning om beskatning; at selvangivelsen for det privat-skiftede bos sidste indkomstår var indgivet før indgivelse af den endelige boopgørelse måtte nærmest betragtes som en fejl. Boet måtte derfor kunne få indkomsten forhøjet, men naturligvis kun med den fortjeneste, der fulgte af kursen på udlægssdagen.

En efterfølgende anmodning om beregning af passivpost kan imødekommes, hvis passivpost ikke tidligere er beregnet, og forudsat at samtlige arvinger og ægtefællen er enige herom¹.

Undladt passivering udelukker ikke succession

Efter afslutning af et skifte, indleverede boet sammen med boopgørelsen en successionsmeddelelse, S 326, vedrørende en post aktier, og i boopgørelsen var der beregnet passivpost vedrørende disse aktier. En del andre aktiver, en faste ejendom, driftsmidler m.m. udlagdes med fortjeneste fra det skattepligtige bo til den efterlevende ægtefælle. Der vedlagdes ingen successions meddelelse, og der var ikke beregnet passivposter. Da fortjenesten ikke var medtaget i boets selvangivne indkomst, var der ikke begæret beskatning, og succession måtte derfor være indtrådt. Boet måtte følgelig afkræves de fornødne successionsmeddelelser, blanket S 326, men tidspunktet for beregning af passivpost var forpasset².

Kapitel 16: Successionsudelukkelse

Skattefrit bo

Det er en betingelse for, at en udlægsmodtager kan indtræde i et dødsbos skattemæssige stilling, at der ved udlægget foreligger en fortjeneste, der i princippet kunne beskattes i boet.

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 154.

2. Efter dødsbovejledningen s. 154 er der som anført ovenfor nu intet til hinder for efterfølgende at anmode om beregning af passivpost.

Hvis boet er skattefrit, kan succession ikke finde sted, jfr. kildeskattelovens § 33, stk. 4.

Udlægsmodtageren skal uden hensyn til afdødes afskaffelsessum anvende udlægsværdien som sin anskaffelsessum¹, og udlægget betragtes som en erhvervelse efter afskrivningsloven. Ved udlæg fra et dødsbo uden succession kan der ikke antages nogen spekulationshensigt hos udlægsmodtageren.

Beskatning i boet

For så vidt angår udlæg fra skattepligtige boer, kan succession være udelukket, fordi en ved udlægget konstateret fortjeneste beskattes i boet, jfr. kildeskattelovens § 33, stk. 5.

Beskatningen kan – og vil normalt – være resultatet af boets begæring om beskatning^{2,3}.

Det er ifølge kildeskattelovens § 33, stk. 5, boet som sådan, der kan kræve, at succession ikke finder sted. Fortjeneste konstateret ved udlægget skal i så fald medregnes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor udlægget finder sted.

I disse tilfælde bliver udlægsværdien også modtagerens fremtidige skattemæssige anskaffelsessum.

Boets beslutning må naturligvis træffes af boets kompetente repræsentant.

I et privat skiftet bo skal alle arvingerne være enige om at kræve beskatning. Kan enighed ikke opnås, må de interesserede eventuelt foranledige boet taget under offentligt skifte.

I et offentligt skifte er det skifteretten, der med tilslutning af arvinger eller i gældsfragåelsesbo af kreditorer⁴ træffer beslutning.

1. Jfr. kildeskattelovens § 33, stk. 2.

2. Såfremt skattemyndighedens forhøjelse af værdien af et aktiv medfører, at succession bliver mulig, fordi der konstateres en fortjeneste ved den ændrede værdiansættelse, må boet have adgang til at overveje, om succession ønskes, eller om boet vil begære sig beskattet af den nu konstaterede fortjeneste.

Hvis skattemyndighedens ændring af værdiansættelsen er væsentlig, kan boet også ændre en allerede truffet beslutning om succession eller beskatning.

3. Hvis der ikke indtræder succession ved udlægget, f.eks. fordi boet lader sig beskatte, må det antages, at udlægsmodtageren kan få frigivet investeringsfondshenlæggelse til erhvervelse, hvis betingelserne herfor i øvrigt er til stede. DB 131. Skd. 5-5/1972. Finder succession sted, kan driftsmidlerne ikke anses for erhvervet i udlægsåret.

4. Det kunne umiddelbart synes tvivlsomt, om der i et offentligt gældsfragåelsesbo kunne tænkes foretaget udlæg til arvinger, så længe der var stemmeberettigede kreditorer. Imidlertid betragtes salg til en arving som udlæg, og dette betyder formentligt, at det dog er tænkeligt.

I et eksekutorbo er det eksekutor testamenti, der formelt har afgørelsen.

Det må antages, at arvingernes mening om spørgsmålet må klarlægges, inden beslutning tages, og er boets parter, ægtefælle og arvinger – og hvis han er berørt, en legatar – ikke enige om, at beskatning bør finde sted i boet, må skifteret og eksekutor overveje spørgsmålet meget nøje, og i tvivlstilfælde synes det mest naturligt at holde sig til lovens primære løsning succession.

Udlægsmodtageren betaler skatten

Der kan intet være til hinder for, at den berørte udlægsmodtager, for at bevæge boet til at lade sig beskatte, påtager sig – helt eller delvist – at godtgøre boet udgiften til beskatningen af fortjenesten på det aktiv, der udlægges til ham. Det vil i øvrigt ikke sjældent være en rimelig ordning, da den omstændighed, at boet lader sig beskatte, ofte er en stor fordel for modtageren, enten fordi han efter udlægget agter at afhænde det udlagte aktiv, eller fordi han med en fremtidig besiddelse for øje sikrer sig det størst mulige afskrivningsgrundlag.

Det er vist nok skattedepartementets opfattelse, at der ved opgørelsen af udlægsmodtagerens arveafgiftspligtige beløb kan ske fradrag af det skattebeløb, udlægsmodtageren refunderer boet.

Såfremt en arving i et offentligt skiftet bo tilbyder at bære udgiften til skat af den ved udlægget konstaterede fortjeneste, synes det nær det chikanøse, såfremt medarvinger i boet erklærer sig mod beskatning. I disse tilfælde synes meget at tale for, at skifteretten eller eksekutor med god samvittighed kan gå imod et eventuelt arvingsflertal.

Overskridelse af 15 månedersdagen i privat skiftet bo

Ved siden af tilfældene med frivillig beskatning i boet, kan successionen også bortfalde i kraft af, at loven kræver, at beskatning ubetinget skal finde sted i boet.

Dette gælder privat skiftede boer, hvis behandling varer ud over 15 måneders dagen.

Kildeskattelovens § 20 foreskriver, at de almindelige dødsbokeskatningsregler gælder for privat skiftede boer indtil 15 måneder efter dødsfaldet.

Hvis det private skifte fortsætter efter dette tidspunkt, skal boet inden 1 måned fra 15 måneders dagen, d.v.s. inden 16 måneders dagen, indsende en opgørelse over boets stilling ved fristens udløb¹.

1. D.v.s. på 15 månedersdagen.

Denne opgørelse udfærdiges på en almindelig boopgørelsesblanket, hvor teksten »endelig boopgørelse« slettes og erstattes af »§ 20, stk. 2 opgørelse«.

I denne opgørelse skal det anføres, hvilke aktiver der allerede er udlagt til arvinger, ægtefælle og legatarer, eventuelt til flere i sameje, og hvilke aktiver der endnu befinder sig i boet.

Opgørelsens indgivelse kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af skifteretten.

De aktiver og passiver, der endnu befinder sig i boet, skal opføres til deres værdi i handel ogandel.

Samtidig med § 20, stk. 2, opgørelsen skal der indgives sædvanlig selvangivelse af boets indkomst i tiden fra afslutningen af boets sidste indkomstår til fristens udløb.

Hvis det privat skiftede bo hidtil har været skattefrit, bliver det nu skattepligtigt tilbage fra dødsfaldet, og der skal derfor i disse tilfælde indgives selvangivelse for hvert enkelt af boets indkomstår fra dødsfaldet og indtil udløbet af 15 måneders fristen.

Boets indkomstskattepligt ophører ved udløbet af 15 måneders fristen. Formueskattepligten ophører ved begyndelsen af det indkomstår, hvori 15 måneders fristen udløber.

Herefter indtræder arvinger og ægtefælle som skattepligtige i forhold til deres andele i boet.

Der kan ikke i disse tilfælde succederes. Efter kildeskattelovens § 20, stk. 4, skal fortjeneste på aktiver, der endnu ikke er udlagt ved fristens udløb, medregnes ved boets indkomstopgørelse i samme omfang, som hvis de var solgt ved fristens udløb for de beløb, hvortil de er ansat i opgørelsen, d.v.s. til handelsværdien. Dette gælder dog ikke fast ejendom¹ og almindelige aktiver², hvor overgangen betragtes som udlæg, hvorved en evt. fortjeneste ikke beskattes.

I kraft af at der ikke indtræder succession, skal arvinger og ægtefælle fremtidig anvende udlægsværdien eller den i § 20, stk. 2, opgørelsen anførte værdi som den skattemæssige anskaffelsessum.

15 måneders fristens udløb har altså efter omstændighederne særdeles alvorlige konsekvenser af skattemæssig karakter³, og det er derfor af vigtighed at slå fast, hvornår 15 måneders fristen er overskredet.

1. Jfr. ejendomsavancebeskatningslovens § 14, stk. 1.

2. Jfr. aktieavancebeskatningslovens § 10, stk. 1.

3. I LSR 1982.28 har landsskatteretten statueret, at hvis bobehandleren ifalder erstatningsansvar over for boet, fordi fristen overskrides ved hans forsømmelse, er den erstatning, der udbetales, ikke indkomstskattepligtig for boet.

I skrivelse af 12. oktober 1972 gives der af skattedepartementet udtryk for den opfattelse, at medens det efter arveafgiftslovens § 26 er nødvendigt, at boopgørelsen i det privat skiftede bo er indgivet senest på 15 måneders dagen¹, er det for at afværge de byrdefulde skattemæssige konsekvenser af en fristoverskridelse tilstrækkeligt, at skæringsdagen ligger inden 15 månedersfristens udløb, idet formodningen da må være for, at boet er afsluttet inden fristen, selv om selve opgørelsen først indgives – eventuelt mere end en måned – efter fristens udløb.

Såfremt det for et bo, der er under privat skifte, viser sig umuligt eller i hvert fald vanskeligt at overholde 15 måneders fristen, og hvis der i boet er skattemæssige aktiver, hvor det er ønskeligt, at succession kan finde sted, har boet to muligheder, enten kan boet udlægge de pågældende skattemæssige aktiver à conto inden 15 måneders fristens udløb, eller også kan boet overgå til offentligt skifte, inden 15 måneders fristen udløber.

I kendelsen i LSR. I. 1973 nr. 4-DB 20 er der fastsat beskatning af avance på fast ejendom, fordi 15-mdrs. fristen var overskredet:

LSR. I. 1973 nr. 4-DB 20.

Dødsboet efter den den 12. september 1972 afdøde A, som for indkomståret 1973 har selvangivet sin indkomst til 0, klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat boets skattepligtige indkomst til 101.880 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at dødsboet er skiftet privat med den 14. februar 1974 som skæringsdag, samt at boet på dette tidspunkt var i besiddelse af ejendommen, matr. nr. nn der i den endelige boopgørelse er medregnet til en handelsværdi på 240.000 kr.

Den påklagede ansættelse beror på, at skatterådet under henvisning til, at boet endnu ikke var afsluttet ved udløbet af den i kildeskattelovens § 20 angivne frist på 15 måneder efter dødsfaldet, har anset boet for indkomstskattepligtigt af en i henhold til bestemmelserne i lov om særlig indkomst til 101.880 kr. opgjort fortjeneste vedrørende nævnte ejendom.

Ifølge bestemmelserne i kildeskattelovens § 20, stk. 4, ophører det privat skiftede bo's skattepligt, når der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet, og det fremgår endvidere af denne lovbestemmelse, at dette medfører, at fortjeneste og tab på aktiver, der endnu ikke var udlagt ved fristens udløb, skal medregnes ved boets indkomstopgørelse i samme omfang, som hvis de var solgt ved fristens udløb.

Da den omhandlede ejendom endnu var i boets besiddelse *efter udløbet af nævnte frist på 15 måneder*, er det med rette, at boet er anset for skattepligtigt af den fortjeneste, der ved fristens udløb kunne konstateres med hensyn til den omhandlede ejendom. Da landsskatteretten endvidere ikke har fundet grundlag for at kritisere den af skatterådet efter bestemmelserne i lov om særlig indkomst opgjorte fortjeneste, der ifølge bestemmelserne i samme lovs § 13 A skal medregnes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst, vil den påklagede ansættelse være at stadfæste.

1. En overskridelse medfører afgiftsforhøjelse.

Såfremt der i et privat skiftet bo foretages à conto udlæg mindre end 4 uger før 15-måneders fristens udløb, kan det næppe antages, at fristen efter kildeskattelovens § 17, stk. 2, forkortes og anses for udløbet på 15 måneders dagen. (DB. 507).

Fortjeneste

Det er endelig en betingelse for, at succession kan indtræde, at der foreligger en skattepligtig fortjeneste¹.

Kildeskattelovens § 30, stk. 4, foreskriver, at tab, der konstateres ved udlæg af boets aktiver til arvinger, ægtefælle eller legatar, skal fradrages i boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis de pågældende aktiver var blevet solgt af boet. Dette gælder, hvad enten udlægget finder sted under boets behandling, altså som et à conto udlæg, eller i forbindelse med dets afslutning.

I disse tilfælde, altså når udlæg finder sted med tab, skal udlægsmodtageren anvende udlægsværdien som skattemæssig anskaffelsessum, og han indtræder ikke i boets skattemæssige stilling med hensyn til disse aktiver.

Det er ikke en betingelse for succession, at fortjenesten ved begæring om beskatning ville give anledning til skattebetaling. Succession indtræder også i de tilfælde, hvor f.eks. 65.000 kr.'s fradraget i aktieavancebeskatningsloven medfører, at der ikke skal betales skat².

Noget andet er, at boet i disse tilfælde normalt ved at begære beskatning vil afværge succession.

En revisor anmodede om, at hans klient ved bygningsafskrivning for indkomstårene 1979 og 1980 måtte anvende udlægsværdien af arvede bygninger som afskrivningsgrundlag og ikke arveladerens anskaffelsessum.

Revisoren gjorde gældende, at der ikke ved arveudlægget var sket succession med hensyn til de pågældende bygninger, fordi afdøde aldrig havde foretaget bygningsafskrivninger.

1. Et bo havde udlagt en fast ejendom »med succession« og havde indsendt specifikation S 326. Senere beregning viste, at ejendommens regulerede anskaffelsessum på udlægstidspunktet oversteg udlægsværdien, hvorfor succession var udelukket, jf. lov om særlig indkomstskat § 18 C, stk. 2. Ved arvingens salg af ejendommen skulle udlægsværdien anses for hans anskaffelsessum (H. 17516).
2. Hvis skattemyndigheden mener, at der konstateres fortjeneste ved udlæg af en fast ejendom, fordi ejendommen anses for en nærings ejendom, medens boet hævder, at ejendommen falder ind under lov om særlig indkomstskat, og at der derfor ingen fortjeneste foreligger, må skattemyndigheden afkræve boet en blanket S 326 og i givet fald inden 3 mdr. fra modtagelse af den endelige boopgørelse ved kendelse statuere, at der er indtrådt succession ved udlægget. Kendelsen skal give sædvanlig klageadgang efter skattestyrelsesloven.

Ifølge lov om særlig indkomstskat m.v. § 18 C er det en betingelse for succession, at udlæg af bygningerne sker til en værdi, der overstiger afdødes anskaffelsessum. Det er imidlertid også en betingelse, at der foreligger en skattepligtig fortjeneste, som ville være blevet beskattet i boet, såfremt det udlagte aktiv var blevet afhændet af boet til udenforstående.

Det ville der ikke være tale om, når afdøde ikke havde foretaget bygningsafskrivninger.

Udlægsmodtageren måtte herefter anses for berettiget til afskrivninger på grundlag af udlægsværdien (360-403-161).

Man må ikke misforstå bestemmelsen i kildeskattelovens § 33, stk. 3, der kunne synes at forudsætte, at der kan være tilfælde, hvor en succederende udlægsmodtager kan indtræde i tab; dette er imidlertid, som § 30, stk. 4, viser, ikke tilfældet.

Kapitel 17: Den endelige boopgørelse

Et dødsbos behandling ender med en afsluttende opgørelse, af kildeskatteloven benævnt den endelige boopgørelse. Boopgørelsen er grundlaget for beregning af arveafgiften, den er desuden af betydning for boets skattepligt og for den skattemæssige behandling af aktiver, der ikke er udlagt à conto.

§ 16 omtaler i flere forbindelser den endelige boopgørelse; det er kun denne, skattemyndigheden skal behandle; det er kun denne, hvis indgivelse har betydning ved 15 måneders fristen, og det er derfor naturligt, at ligningskommissionen, når der til denne fremsendes en boopgørelse, anser det for at være en endelig boopgørelse.

Det er tidligere forekommet, at der til skattemyndigheden er indkommet opgørelse, der betegner sig som foreløbig.

Hvis dette sigter til at give boet adgang til at komme med en senere endelig boopgørelse, eventuelt endda med en anden skæringsdag, bør ligningskommissionen formentlig afvise at modtage den foreløbige opgørelse. Forholdet kan også være det, at boet alene vil påpege, at bestemte poster, såsom det skattetilsvær, boets sidste skatteansættelse vil medføre, ikke er fastsat endnu, og at opgørelsen eventuelt må ændres, når ansættelsen er foretaget. Skattens størrelse er ikke et værdiansættelsesspørgsmål¹. Den boskat, der evt. med

1. Jfr. s. 215, note 1.

et skønnet beløb er anført i boopgørelsen, kan derfor ændres uden hensyn til de frister, der gælder for ændring af værdiansættelserne.

I disse tilfælde er det naturligt, at ligningskommissionen straks tager opgørelsen under behandling og betragter den som en endelig boopgørelse.

Der skal derfor af denne opgørelse drages alle de konsekvenser, som normalt drages af en endelig boopgørelse, altså først og fremmest den konsekvens, at boets skattepligt er ophørt pr. den skæringsdag, der er anført i boopgørelsen.

I en for statsskattedirektoratet forelagt sag blev det oplyst, at de af executor udarbejdede opgørelser i boerne under en ved Østre Landsret af arvinger i boerne anlagt sag krævedes ændret.

Da retssagen var anlagt rettidigt, kunne opgørelserne ikke anses for endelige.

Hvis dette havde været oplyst for ligningskommissionen inden dennes stillingtagen til værdiansættelserne, kunne kommissionen ikke have foretaget ændringer, da sådanne kun kan foretages i endelige boopgørelser.

Statsskattedirektoratet anmodede derfor ligningskommissionen om at meddele executor, at de foretagne ændringer tilbagekaldes, og at ligningskommissionen herefter påny vil tage stilling til værdiansættelserne, når de *endelige boopgørelser* fremkommer efter endelig dom eller forlig i den verserende mod executor anlagte sag (360-403-128).

I følgende kendelse fandt landsskatteretten, at boet havde taget sådanne forbehold vedrørende værdiansættelser i boopgørelsen, at denne værdi ikke var bindende for boet:

1982-5-Db. 17(= LSR 1983.22)

10. december 1982.

Boet efter afdøde gårdejer A klagede over den af skatterådet foretagne værdiansættelse af en ejendom til 450.000 kr.

Det var oplyst, at ejendommen i den endelige boopgørelse, der havde den 16. september 1977 som skæringsdag, var optaget til ejendomsværdien ved 16. alm. vurdering, 450.000 kr. Denne vurdering var imidlertid efter påklage nedsat til 380.000 kr. den 15. september 1978.

Boets advokat gjorde over for landsskatteretten gældende, at han allerede inden skatterådets afgørelse havde taget forbehold over for den i boopgørelsen ansatte værdi af ejendommen under henvisning til den stedfundne påklage til skyldrådet.

Skatterådet havde henvist til, at værdiansættelsen af ejendommen var foretaget i overensstemmelse med boopgørelsen, og at boet ikke efterfølgende var berettiget til at ændre denne værdiansættelse.

Statsskattedirektoratet udtalte under sagens behandling, at handelsværdien af ejendommen skønnedes at udgøre 380.000 kr., svarende til den ændrede ejendomsværdiansættelse.

Landsskatteretten fandt, at boet inden skatterådets afgørelse på en sådan måde havde taget forbehold vedrørende den i boopgørelsen anførte værdi af ejendommen, at denne værdi ikke var bindende for boet. Da retten endvidere kunne tiltræde statsskattedirektoratets skøn over ejendommens værdi, blev denne ændret i overensstemmelse hermed til 380.000.

Der blev også givet tilladelse til at ændre boopgørelsen i følgende tilfælde:

Et dødsbo solgte en del af boets faste ejendom på betingelse af landbrugsministeriets tilladelse, og blev derved nødt til at medtage den derved konstaterede fortjeneste i boets skattepligtige indkomst. Efter indgivelse af boopgørelsen nægtedes tilladelsen og handelen måtte gå tilbage. Det måtte herefter tillades boet at ændre boopgørelsen og indkomstopgørelsen således, at ejendommen udlagdes med succession til arvingerne. (F. 70757).

Det må i almindelighed antages, at indgivelse af den endelige boopgørelse er sidste frist for indsættelse af passivposter i boopgørelsen, medmindre der af skattemyndigheden foretages en ændring af udlægsværdierne af skattemæssige aktiver¹.

Skæringsdag

I den endelige boopgørelse skal være fastsat en skæringsdag for boet².

Skattemæssigt formodes boet at stå frit med hensyn til valg af skæringsdag, men hvis arveafgiftslovens frister overskrides, kan det få ubehagelige virkninger på afgiftsberegningen.

Boet kan dog principielt ikke vælge en skæringsdag, der ligger senere end boopgørelsens indlevering³; altså f.eks. ikke indlevere opgørelsen flere måneder før den valgte skæringsdag. Et par dages afvigelse har dog ingen væsentlig betydning, idet boet dog må erindre sig, at hvis skattemyndigheden får den endelige boopgørelse indleveret til gennemgang af boets værdiansættelse af aktiver og passiver, så løber fristen i kildeskattelovens § 16 tidligst fra skæringsdagen.

Skæringsdagen har afgørende betydning for boets og for arvingernes skattepligt. Fra denne dag er boets skattepligt ophørt, og alle af de udlagte aktiver flydende indtægter indgår fra skæringsdagen i udlægsmødagernes beregningsgrundlag, jfr. kildeskattelovens § 17, stk. 2.

1. Jfr. dog ovenfor s. 204 vedrørende tilfælde, hvor passivpost ikke tidligere er beregnet.
2. På forespørgsel har statsskattedirektoratet udtalt, at hvis det offentligt skiftede bo efter den 15. oktober 1973 afdød person med skifterettens godkendelse ved bobehandlingens afslutning i 1981 valgte dødsdagen som skæringsdag, måtte dette tages til efterretning af skattemyndighederne. Den beskatning, der havde fundet sted i de forløbne år, måtte ophæves. (360.403.12).
3. Til brug for en besvarelse til rigsrevisionen har statsskattedirektoratet over for skattedepartementet i sag skd. 5.7285-110 tilsluttet sig rigsrevisionens opfattelse, at skattemyndigheden principielt ikke bør kunne godkende en værdiansættelse, førend skæringsdagen er indtrådt.

Udlægstidspunktet havde under de tidligere regler om beskatning af fortjeneste på fast ejendom ofte afgørende interesse¹.

Retsvirkningen af tinglysning af skifteretsattest har givet anledning til en del sager, ikke mindst i forbindelse med arvingers videresalg og den derefter opgjorte særlige indkomst.

Der sondres ikke, som tidligere mellem tinglysning af en skifteretsattest som adkomst og som legitimation. Tvivlsspørgsmål må derfor afgøres ud fra ejendommens videre skæbne. Såfremt ejendommen forbliver udlægsmodtagerens eller udlægsmodtagernes ejendom, er tinglysningen sket som adkomst. Hvis ejendommen i forbindelse med tinglysning af skifteretsattest videresælges, må spørgsmålet afgøres i mangel af andet bevis, ud fra en fortolkning af køberens adkomstdokument. Er dette udstedt »af de privatskiftende arvinger efter N.N. – evt. på boets vegne og med bemærkning som »uden ansvar for boet«, er det boet som sådan, der sælger. Er skødet udstedt af de navngivne ejere iflg. tingbogen, må disse betragtes som sælgere og ikke boet.

Når skifteretsattesten skal betragtes som adkomst, må datoen for tinglysningsbegæringen formelt betragtes som skæringsdagen m.h.t. ejendommen, hvis intet andet anføres i begæringen.

Boets formueskattepligt ophører med det sidste indkomstår før det indkomstår, hvori skæringsdagen er beliggende².

Arven indgår i udlægsmodtagerens formue og skal medtages ved den formueangivelse, udlægsmodtageren skal indgive for det indkomstår, hvori skæringsdagen er beliggende³.

Dette har i en bestemt situation den kuriøse virkning, at der kan være et indkomstår, hvor en formue ikke beskattes.

Hvis både boet og udlægsmodtageren har regnskabsår forskudt bagud, f.eks. 1. juli til 30. juni, så vil en skæringsdag den 1. oktober 1973 med hensyn til formuebeskatningen betyde, at boets formueskattepligt ophørte med udgangen af 1972. Udlægsmodtageren overtager formueskattepligten i det forskudte regnskabsår, der træder i stedet for indkomståret 1974; han skal derfor først fra 1974 selvangive den formue, hvori den arvede formuemasse er indgået.

Såfremt skæringsdagen i et offentligt skiftet skattefrit bo ligger senere end 15 måneder fra dødsfaldet (eller såfremt endelig boopgørelse ikke er indgivet inden denne frist) bliver boet skattepligtigt, regnet tilbage fra dødsdagen.

Såfremt skæringsdagen i et privat skiftet, skattefrit bo ligger mere end 15 måneder fra dødsfaldet (eller såfremt endelig boopgørelse ikke er indgivet inden denne frist) bliver boet, ligesom det skattefrie offentligt skiftede bo skattepligtigt.

1. Jfr. også s. 181 f.

2. Jfr. kildeskatteovens § 18, stk. 4 og 5.

3. Ved sin formueopgørelse for udlægsåret må udlægsmodtageren kunne fradrage et beløb, sva-
rende til den forventede arveafgift, dette må også gælde ved acontoudlæg under boets behand-
ling, jfr. dødsbovejledningen s. 163. Jfr. m.h.t. ældre praksis i Helkett Formueopgørelse, 3.
udg. s. 47 og 4. udg. s. 48.

Samtidig ophører alle privat skiftede boer fra 15 måneders dagen at regne med at være skattesubjekter. Skattepligten overgår til boets interessenter, og beskatning af fortjeneste og skattemæssige aktiver skal ske i boet; succession er som omtalt i kapitel 16 udelukket.

Skæringsdagen ligger fast

Det synes at ligge klart i udtrykket skæringsdag i endelig boopgørelse, at boet ved opgørelsens indgivelse har truffet sit valg med hensyn til skæringsdag, og at dette valg ikke kan gøres om¹.

Såfremt skifteretten, inden fremsendelse til ligningskommissionen af den endelige boopgørelse finder sted, tillader boet at ændre opgørelsen, derunder at ændre skæringsdagen, kan kommissionen næppe modsætte sig dette, selv om der til den er indgivet en kopi af den endelige boopgørelse.

Derimod synes skæringsdagen at måtte ligge fast, når den endelige boopgørelse af skifteretten er tilsendt ligningskommissionen til behandling af værdiansættelserne m.v.².

Ændringer i boopgørelsen synes herefter kun at kunne tilstedes ved tillægsopgørelse, der kan være nødvendig, hvis boet har glemt udgiftsposter i den oprindelige boopgørelse, eller hvis ligningskommissionens værdiansættelse medfører, at et aktiv nu udlægges med fortjeneste, således at passivpost skal beregnes.

Fremkommer der, medens boopgørelsen er til behandling, aktiver i boet, som af forglemmelse eller ukendskab ikke er taget med i opgørelsen, må der også udarbejdes en tillægsopgørelse. I denne skal der med hensyn til værdiansættelse regnes med samme skæringsdag som i den oprindelige. Hvis boet efter aftale med skifteretten, i stedet for at udarbejde en tillægsopgørelse udarbejder en ny samlet opgørelse, kan de værdiansættelser i den oprindelige opgørelse, som efter kildeskattelovens § 16 er blevet bindende, ikke ændres i den nye opgørelse, og ligningskommissionen kan, hvis fristen for værdikritik er udløbet i forhold til den oprindelige opgørelse, kun foretage ændring med hensyn til de nye tilkomne aktiver.

Et dødsbo indgav en endelig boopgørelse, der senere viste sig at være ukomplet. I en ny opgørelse var flere oprindeligt udeholdte aktiver medtaget, men boet havde desuden foretaget ændring i værdiansættelsen af visse aktiver og passiver, som hævdedes at have været urigtigt ansat i den først indgivne opgørelse. Ligningsdirektoratet udtalte, at de i den oprindelige opgørelse foretagne værdiansættelser blev bindende for alle vedkommende ved udløbet af 3 måneder fra skatterådets

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 142.

2. I modsat fald ville boerne kunne unddrage sig følgen af at have oversiddet fristen for påklage af en af skattemyndigheden foretagen værdiansættelse.

modtagelse af opgørelsen, og at disse ansættelser følgelig ikke kunne ændres i en senere indgiven boopgørelse, uanset at skifteretten havde tilladt ændringerne med hensyn til udeholdte aktiver foretaget ved indgivelse af en ny boopgørelse. (DB 198).

Værdiansættelse pr. skæringsdagen

Skæringsdagen i den endelige boopgørelse er udgangspunkt for ansættelsen af boets værdier¹. Disse skal svare til aktivers og passivers værdi i handel og vandel på skæringsdagen.

Da ligningskommissionen skal have en frist på 3 måneder til at tage stilling til boets værdiansættelser i den endelige boopgørelse, og da det, som nævnt, er værdien på skæringsdagen, der er afgørende, må det formentlig antages, at når fristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, angives som 3 måneder efter opgørelsens modtagelse, så må det være underforstået, at opgørelsen indleveres på skæringsdagen eller senere.

Rent praktisk vil opgørelsen somme tider være udfærdiget før skæringsdagen, hvad jo meget vel kan være muligt, når der ikke netop er børsnoterede værdipapirer i boet; såfremt boet indleverer opgørelsen før skæringsdagen, kan det ikke være rimeligt, at ligningskommissionens frist for godkendelse faktisk kan forkortes, da kommissionen først på skæringsdagen har det tidsmæssige udgangspunkt for kritikken af boets ansættelser².

Skifterettens kompetence

Ved strid om værdiansættelserne i boopgørelser har landsskatteretten flere gange måttet tage stilling til spørgsmålet om afgrænsning mellem skattemyndighedens og skifterettens kompetence.

Dette spørgsmål har skattedepartementet behandlet i sit cirkulære af 9. december 1977 om administrationen af beskatningen af dødsboer m.v. Her henvises der i punkt 7 til skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970, pkt. 19, hvori der er redegjort for afgrænsningen mellem skifteretternes og skatterådenes kompetence. Det i denne bestemmelse anførte finder anvendelse ved afgrænsningen af skifteretternes og ligningskommissionernes kompetence³.

1. Spørgsmålet om boskattens størrelse er ikke et værdiansættelsesspørgsmål, selv om skattemyndigheden fejlagtigt kan anvende udtryk som at bobeholdningens størrelse godkendes. Da der ved boskatten ikke er tale om en værdiansættelse, hører spørgsmålet om dens størrelse ikke ind under fristen i kildeskattelovens § 16, jfr. LRS. 1973 nr. 2-DB 24.
2. Jfr. dødsbovejledningen s. 150.
3. Jfr. dødsbovejledningen s. 144ff.

De retningslinier, der i det nævnte cirkulære fastlægges for afgrænsningen, er af skattedepartementet formuleret således:

»Skatterådene (d.v.s. nu ligningskommissionerne) efterprøver værdiansættelsen af de enkelte aktiver og passiver, jvf. den særlige vejledning herom, og tager stilling til, hvilke byrder der kan tages hensyn til, f.eks. særlig byrdefuld leje- og forpagtningskontrakter.

Hvad angår rente-, brugs- eller indtægtsnydelser efterprøver skatterådene ansættelsen eller beregningen af ydelsernes årlige værdi, jvf. bekendtgørelsens § 3.

Såfremt skatterådet under sin gennemgang af en opgørelse eller anmeldelse finder, at der kan blive tale om, at nogle af afdødes dispositioner eller overgangen af visse aktiver er afgiftspligtige, må det henlede skifterettens opmærksomhed på forholdet.

Skifteretterne efterprøver alle øvrige oplysninger og anbringender, hvorpå afgiftsberegningen beror, f.eks., om et aktiv skal medtages i bobeholdningen, hvilken afgiftsklasse, der skal anvendes ved afgiftsberegningen for den pågældende arving eller legatar, om afgivne arveafkald kan lægges til grund for afgiftsberegningen og om en opført udgiftspost eller et fradrag kan godkendes som boudgift. Endvidere efterprøver skifteretten oplysninger om, hvorvidt afdøde har truffet andre afgiftspligtige dispositioner, f.eks. sådanne, der falder ind under afgiftslovens § 5 og § 14, stk. 3. Opmærksomheden henledes her særlig på, at afgiftspligtige dispositioner kan være opført som gæld fra afdøde til dennes børn. Når sådanne tilgodehavender hidrører fra årlige overførsler, der ikke er udbetalt eller normalt forrentede, vil de ofte være arveafgiftspligtige i henhold til lovens § 5 b), eller § 4 a jvf. § 16, stk. 5.

Hvad angår rente-, brugs- eller indtægtsnydelse efterprøver skifteretten, hvornår en sådan må anses for at begynde at løbe, og efter hvilke regler ydelsens årlige værdi skal kapitaliseres¹.«

Skattemyndighedernes opgave i denne forbindelse er hjemlet og defineret i kildeskattelovens § 16, stk. 3.

Det drejer sig for skattemyndigheden om at tage stilling til værdiansættelsen af hvert enkelt aktiv og passiv i boopgørelsen (eller i forbindelse med

1. Efter skattedepartementets cirkulære nr. 138 af 2. september 1983, pkt. 3, kan skifteretten ændre arveafgiftsberegningen uden forelæggelse for ligningskommissionen, hvis en af boet i boopgørelsen anvendt kontantejendomsværdi efterfølgende nedsættes med virkning fra et tidspunkt, der ligger før skæringsdagen/udlægstidspunktet. En sådan nedsættelse kan ske ved en almindelig vurdering, årsomvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller en årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A. Desuden kan der være tale om tilfælde, hvor de nævnte vurderinger nedsættes efter klage eller revision.

I eksekutorboer skal sådanne sager forelægges for skattedepartementet.

et aconto udlæg). Denne værdiansættelse skal benyttes både ved beregningen af en evt. fortjeneste, der ønskes beskattet, og ved beregningen af arveafgift.

Den boopgørelse, der forelægges for skattemyndigheden, for at den kan tage stilling til værdiansættelserne, kommer for så vidt angår *de offentligt skiftede boer*, direkte fra den ansvarlige bobehandler, skifteretten eller eksekutor, og det er bobehandleren, der har det skifteretlige ansvar for, at boopgørelsen indeholder alle boets aktiver, og at den ikke medtager andre gældsposter eller boudgifter end sådanne, der med rette kan føres til udgift i opgørelsen.

Til støtte for sit ansvar har bobehandleren ret og pligt til at afkræve de efterladte erklæring på tro og love, for skifterettens vedkommende vel endda under ansvar som for falsk forklaring i retten, om at boopgørelsen er rigtig.

For de *privatskiftede boers* vedkommende fremkommer boopgørelsen til skattemyndigheden, efter at den er gennemgået og godkendt af skifteretten, og det er skifterettens opgave at sikre sig, at opgørelsen er rigtig. Finder skifteretten grundlag for tvivl, må de privatskiftende arvinger afkræves forklaring til bestyrkelse af rigtigheden.

Først efter at skifteretten har godkendt boopgørelsen, skal retten viderevende opgørelsen til skattemyndigheden, for at denne kan varetage sin opgave efter § 16, stk. 3, at godkende værdiansættelserne.

Når et privat skiftet bo er skattepligtigt, vil boet, samtidig med indgivelse af boopgørelsen til skifteretten, ofte indgive selvangivelse for boets sidste indkomstår til skattemyndigheden, sædvanligvis vedlagt en genpart af den endelige boopgørelse.

Skattemyndighedens frist for godkendelse af værdiansættelserne i den endelige boopgørelse begynder først at løbe efter ligningskommissionens modtagelse af boopgørelsen¹.

I kendelsen i LSR I 1974 nr. 1-DB 15 anføres det udtrykkeligt, at boopgørelsen, når boet skiftes privat, i medfør af bestemmelserne i arveafgiftslovens §§ 26 og 31, jvf. skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970 nr. 32, skal indgives til skifteretten i to eksemplarer. Der påhviler ifølge nævnte lovs § 31, skifteretten en vis undersøgelsespligt, og når denne er foretaget, skal det ene eksemplar af boopgørelsen videresendes til skatterådet (nu ligningskommissionen). Landsskatte retten fandt, at det følger af disse bestemmelser, at skatterådets efterprøvelse af værdiansættelserne ikke kan påbegyndes, før den skifteretten pålagte undersøgelse er tilendebragt, og at den i kildeskattelovens § 16, stk. 4, fastsatte frist på 3 måneder derfor må regnes fra det tidspunkt, hvor skatterådet modtager opgørelsen fra skifteretten.

1. Jvf. nærmere nedenfor s. 259 ff.

Det er altså, hvad enten boet skiftes offentligt eller privat, en boopgørelse, der er godkendt af skifteforvalteren, som skattemyndigheden får forelagt, og i forhold til hvilken skattemyndigheden skal udføre sin funktion i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3.

Om opgørelsen er skifteretligt korrekt, derunder om boindtægter og boudgifter er rigtigt anførte, er altså skifteforvalterens ansvar (og selvfølgeligt arvingernes i det privatskiftede bo).

Skattemyndighedernes område er udelukkende værdiansættelserne, og skattemyndigheden har, som det fremgår af det anførte, ikke kompetence til at ændre bobeholdningen udover, hvad der følger af ændringer af værdiansættelsen af de enkelte aktiver og passiver.

Hvis boopgørelsen f.eks. fejlagtigt ikke medtager skyldig boskat, er der ikke tale om et værdiansættelsesspørgsmål, men et skatteberegningsspørgsmål. Skattemyndighedens afgørelse heraf er derfor ikke begrænset af den frist, der er fastsat i kildeskattelovens § 16.

Hvis et sådant skattebeløb mangler, må skattemyndigheden henlede skifterettens opmærksomhed herpå; er beløbet fejlagtigt, er der tale om et urigtigt opgjort fradrag, som skifterettens opmærksomhed også skal henledes på. Et skatteberegningsspørgsmål er ikke et værdiskøn.¹

Såfremt skattemyndigheden ud fra sit kendskab til afdødes selvangivelser gennem årene bemærker, at der mangler redegørelse for aktiver, som afdøde hidtil har oplyst på selvangivelsen, eller at der figurerer gældsposter, som afdøde ikke tidligere har oplyst, må skattemyndigheden som en orientering af skifteretten gøre opmærksom herpå, men denne oplysningsvirksomhed er heller ikke bundet af fristen i § 16.

Når skifteretten modtager oplysninger af denne art, må retten selv gennem henvendelse til boet opklare, om der er fejl i boopgørelsen.

Skattemyndighedens beføjelser er begrænset til værdiskøn m.h.t. aktiver og passiver, således som disse er anført i den endelige boopgørelse, alle andre spørgsmål er under skifterettens kompetence.

1. I sag skd. V 7248-21 havde boet efter afdøde fru N.N. og efterlevende ægtefælle foretaget et fradrag for skat af særlig indkomst ved afhændelsen d. 1. januar i dødsåret af boets faste ejendom. Det var skatterådets opfattelse, at beløbet ikke kunne fradrages i boopgørelsen, der havde dødsdagen som skæringsdag, da den særlige indkomstskat først forfaldt året efter døds året. Skattedepartementet var med statsskattedirektoratet enig i, at spørgsmålet henhørte under skifterettens kompetence. Departementet godkendte, at skifteretten tillod beløbet fradraget.

Landsskatteretskendelser om kompetenceafgrænsningen

LSR I 1973 nr. 2 - Db 24

10. januar 1977

Skatterådet havde i den endelige boopgørelse forhøjet arvebeholdningen bl.a. med et beløb, der var ført til udgift som anslået boskat, idet skatterådet anførte, at en renteindtægt i boets indkomstopgørelse retteligt påhvilede arvingerne og følgelig ikke skulle beskattes i boet; den anførte udgiftspost hørte derfor ikke hjemme i boopgørelsen.

Herom udtalte landskatteretten:

»Med hensyn til forhøjelsen vedrørende anslået boskat 1.050 kr., finder retten, at skatterådet har været ubeføjet til at foretage nævnte forhøjelse, da dette forhold ikke er et værdiansættelses-spørgsmål, der er omfattet af bestemmelserne i kildeskattelovens § 16.«

LSR I 1978-4-Db13 (= LSR 1978.139)

13. marts 1978

Et dødsbo klagede over, at skatterådet ved den endelige boopgørelse ikke havde godkendt fradrag i arvebeholdningen af gæld til afdødes børn og børnebørn.

Skatterådet havde ikke haft kompetence til at tage stilling til, hvorvidt det omhandlede beløb skulle medregnes ved opgørelsen af arvebeholdningen, idet afgørelsen herom tilkom skifteretten, og den af skatterådet trufne afgørelse blev derfor ophævet¹.

LSR 4-78-984/4-17

3. juli 1980

Dødsboet efter den den 1. marts 1976 afdøde N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds ved den endelige boopgørelse har foretaget ansættelse af værdi af good-will af lægepraksis til 160.000 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at afdødes ægtefælle driver lægepraksis i interessentskabsform med 2 andre læger, og at dette interessentskab beror på en den 24. december 1973 indgået interessentskabskontrakt. Det er endvidere oplyst, at boet ikke ved den endelige boopgørelse har medregnet værdi af goodwill af lægepraksis under henvisning til, at den oparbejdede goodwill er en i lov nr. 56 af 18. marts 1925 om ægteskabets retsvirkninger, § 15, stk. 2, omhandlet personlig rettighed, der ikke indgår i formuefællesskabet. Det er endelig oplyst, at skifteretten har godkendt den af boet indgivne boopgørelse og herunder godkendt, at den omhandlede goodwill er omfattet af ovennævnte lovbestemmelse.

Boets advokat har over for landskatteretten nedlagt påstand om, at skatterådets afgørelse kendes ugyldig, idet han har henvist til, at skatterådet ikke har haft kompetence til at ændre skifterettens afgørelse. Advokaten har herved henvist til, at den indgivne boopgørelse er godkendt af skifteretten, og at skatterådets kompetence til at foretage ændringer i en indgiven boopgørelse i medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, er begrænset til værdiansættelsen af aktiver eller passiver, hvorimod spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et aktiv, ikke henhører under skatterådets kompetence.

1. Det er et værdiansættelsspørgsmål, når en fordring, som afdøde havde på en arving, skal kursansættes. Dette gælder også, når fordringen udlægges i arv til debitorarvinger, jfr. værdiansættelescirkulæret (bilag 2), pkt. 19. Efter den tidligere praksis, hvor sådanne tilgodehavender skulle ansættes til pari, var dette ligeledes et værdiansættelsspørgsmål.

Boopgørelsen er godkendt af skifteretten, og da opgørelsen ikke er anket og således er endelig, har skatterådet ikke med hjemmel i kildeskattelovens § 16, stk. 4, været berettiget til at foretage den påklagede forhøjelse, hvorfor denne forhøjelse annulleres.

LSR 1979.28

Boet efter A klagede over, at skatterådet havde nedsat bobeholdningen med den deri medregnede efterløn.

Det fremgik af sagens oplysninger, at A var afgået ved døden den 31. marts 1976, at boet var skattefrit, og at endelig boopgørelse var udfærdiget med den 1. januar 1977 som skæringsdag.

Afdøde havde oppebåret løn som lærer fra X amtskommune, og der var efter hendes død udbetalt efterindtægt i tre måneder med ialt 26.966 kr. i medfør af bestemmelserne i kapitel 6 i tjenestemandspensionsloven. Denne efterindtægt var medregnet ved opgørelsen af den selvangivne bobeholdning. Skatterådet havde været af den opfattelse, at efterindtægten blev udbetalt uden om boet til afdødes livsarvinger, og at efterindtægten derfor ikke skulle medregnes i bobeholdningen, idet den var skattepligtig indkomst for arvingerne.

I medfør af kildeskattelovens bestemmelser skal skattemyndighederne f.s.v. angår boopgørelser alene tage stilling til værdiansættelsen af aktiver og passiver. Spørgsmålet om, hvorvidt et aktiv skal indgå i boopgørelsen eller ej, er ikke et værdiansættelsesspørgsmål, som skattemyndighederne kan tage stilling til, men henhører under skifteretten. Den af skatterådet foretagne nedsættelse af bobeholdningen var derfor ugyldig.

LSR 1982-5-Db7

30. april 1982

Boet efter afdøde autoforhandler N.N. klager over den af skatterådet for X skattekreds foretagne ansættelse af boets beholdning.

Ansættelsen beror bl.a. på, at skatterådet til bobeholdningen har medregnet en good-will værdi på 100.000 kr. samt yderligere værdi af halvdelen af aktiverne i interessentskabet P.P. på 152.834 kr.

Sagen, der for landsskatteretten alene angår disse forhold, har været genstand for en mundtlig forhandling med boets advokat og revisor i overværelse af repræsentanter for ligningskommissionen, skatterådet og amtsskatteinspektoratet.

Med hensyn til spørgsmålet om good-will-værdi er det bl.a. ved denne lejlighed oplyst, at afdøde pr. 1. januar 1975 omdannede sin automobilforhandlervirksomhed til interessentskab, idet han optog en søn af sit andet ægteskab som medinteressent i lige sameje, og at sønnen har købt afdødes andel af interessentskabet. Der blev ikke ved stiftelsen af interessentskabet ansat nogen good-will-værdi og det bestemtes samtidig i interessentskabskontrakten, at den efterlevende af interessenterne ikke skulle betale nogen good-will, såfremt han overtog førstafdødes andel af interessentskabet. I forhandlerkontrakten med P.B. Motor-Company var det bestemt, at retten til forhandlingen af firmaets produkter var personlig, men selskabet har dog accepteret, at sønnen blev optaget som medinteressent og – efter N.N.s død – blev enejer. Det fremgår endvidere af sagen, at skifteretten har godkendt boets § 20-opgørelse uden medtagelse af good-will.

Boets advokat gør principalt gældende, at der ikke bør medregnes good-will-værdi til boets aktiver, idet interessentskabskontrakten har fastsat, at der ikke eksisterede en good-will ved optagelsen af medinteressenten, og at der ikke skal betales good-will, hvis en af interessenterne overtager den andens andel. Endvidere er der tale om en personlig ret, således at der ikke kan antages at foreligge nogen good-will værdi. Han har tillige anført, at der er andre arvinger i boet, og at disse ikke har været indstillet på at forære boets aktiver væk. – Subidiært er det gjort gældende,

at good-will-værdien højest bør ansættes til 100.000 kr. for hele virksomheden, svarende til 50.000 kr. for boet, idet der alene bør tages hensyn til nettooverskuddene uden reguleringer med foretagne forøgelser og formindskninger af nedskrivning på varelager og bindende kontrakter.

Statsskattedirektoratet har under sagens behandling for landsskatteretten udtalt, at spørgsmålet om, hvorvidt der i boet findes et aktiv bestående i good-will må henhøre under skifterettens kompetence, og at der derfor bør gives medhold i boets principale påstand.

Landsskatteretten kan efter det oplyste om kontraktens bestemmelser om, at der skal ses bort fra good-will ved opgørelsen af interessentskabets værdier, tilslutte sig statsskattedirektoratets opfattelse, idet afgørelsen af spørgsmålet om, hvorvidt der efter interessentskabskontrakten indgår good-will i boet ved interessentskabets opløsning som følge af medinteressentens død henhører under skifteretten, der ved sin godkendelse af opgørelsen har tilkendegivet, at der ikke er good-will i boet. Den påklagede værdiansættelse vil herefter være at nedsætte med 100.000 kr.

For så vidt angår forhøjelsen af aktivernes værdi med 152.834 kr. er det oplyst, at afdødes søn købte ejendommen af boet for 1,1 mill. kr. for så vidt angår halvdelen og overtog den i status angivne egenkapital, som ikke var hans, på 709.449 kr. Herfor betalte sønnen 200.000 kr. kontant, medens restbeløbet skulle afdrages og forrentes på nærmere angivet vis over 10 år. Sønnen skaffede imidlertid et lån til indfrielse af restgælden til boet ved kontant betaling til kurs 70, hvorved han opnåede et nedslag på det nævnte beløb på 152.834 kr.

Skatterådet har til støtte for ansættelsen på dette punkt anført, at sønnen ved indfrielse af restfordringen til kurs 70, i realiteten har overtaget aktiverne for et beløb, der ligger under handelsværdien, som ikke kan antages at være lavere end de bogførte værdier.

Boets advokat gør gældende, at den foretagne nedskrivning er berettiget, idet der er tale om en fordring, som skal afvikles over et åremål, og idet der er indrømmet medinteressenten ret til at indfri fordringen kontant til et mindre beløb; at det faktisk lykkedes sønnen at rejse et lån, således at fordringen kort efter at være kommet til eksistens blev indfriet kontant, må være uden betydning for boets ret til at nedskrive fordringen. Som følge af interessentskabskontraktens bestemmelser om indfrielsesret til et mindre beløb sammenholdt med boets ret til at nedskrive en mangeårig fordring, har det i sagen omhandlede aktiv aldrig udgjort en større værdi for boet end den i opgørelsen medregnede.

De stedlige ligningsmyndigheder har under sagens behandling for landsskatteretten indstillet, at der godkendes kursnedslag, hvilket standpunkt statsskattedirektoratet har tiltrådt.

Da landsskatteretten efter det oplyste må være enig med ligningsmyndighederne i, at der ved boets værdiansættelse af interessentskabets aktiver indregnes kursnedslag som følge af sønnens ret ifølge interessentskabskontrakten til afdragsvis betaling af en væsentlig del af overtagessummen, vil den påklagede ansættelse på dette punkt være at nedsætte med 152.834 kr. og således i det hele med 252.834 kr.

LSR 4-81-992/5-17

19. august 1983

Boet efter A klager over, at skatterådet har ansat boets arvebeholdning til 189.474 kr.

Det er oplyst, at boopgørelsen omfatter ejendommen matr. nr. NN, der er medregnet med *ejendomsværdien på 260.000 kr.* Samtidig er der som *gældspost i ejendommen optaget et beløb på 225.000 kr., som skyldes til klagerens datter og svigersøn.* Det er endvidere oplyst, at datteren, som er enearving i boet, og hendes mand flyttede sammen med afdøde A i det omhandlede hus den 23. oktober 1971. I årene 1970 og 1971 har datteren og svigersønnen bekostet forbedringer på ejendommen for ialt 82.000 kr.

Skatterådet har ved ansættelsen af boets arvebeholdning *alene godkendt gæld i ejendommen*

med det nævnte beløb på 82.000 kr., hvorefter differencen eller 143.000 kr. er tillagt bobeholdningen.

Boets advokat gør gældende, at ejendommen i realiteten er overdraget til datteren i henhold til en skriftlig erklæring afgivet af A i 1972. Hensigten med denne erklæring var at overdrage ejendommen til datteren. At overdragelsen ikke er tinglyst er for så vidt uden betydning. Subsidiært anfører advokaten, at ansættelsen nedsættes med 23.580 kr., svarende til de omkostninger som datteren og svigersønnen har afholdt til kloakering m.v. udover førnævnte beløb på 82.000 kr.

Idet landskatteretten lægger til grund, at *sagen drejer sig om, hvorvidt den i sagen omhandlede ejendom som aktiv henhører under boet, subsidiært hvilken gældspost i forbindelse dermed der er for boet og ikke blot angår spørgsmålet om værdiansættelse af aktiver og passiver, finder retten, at spørgsmålene herom som værende af skifteretlig karakter ikke henhører under ligningsmyndighedernes kompetence.* Den af skatterådet truffe afgørelse vedrørende bobeholdningen vil derfor være at ophæve.

LSR 4-80-984/6-17

10. august 1984

Boet efter A, som har angivet sin beholdning med +59.100 kr., klager over, at skatterådet har ansat bobeholdningen til 43.330 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Anmeldt bobeholdning	+59.100 kr.
ikke påklaget forhøjelse vedrørende ej medregnet begravelseshjælp	2.050 kr.
	+57.050 kr.
ikke godkendt fradrag for gæld til boets universalarving, gårdejer B	100.380 kr.
Ansæt bobeholdning	43.330 kr.

Sagen har været forhandlet med boets ovennævnte universalarving i overværelse af repræsentanter for vedkommende ligningskommission og skatterådet.

Universalarvingen har ved denne lejlighed samt i et senere indsendt indlæg i sagen principalt påstået ansættelsen nedsat med 166.495 kr., subsidiært med 155.495 kr. Arvingen har oplyst, at han i en årrække boede og arbejdede på den hans forældre tilhørende landbrugsejendom, og at der opstod et stadigt stigende økonomisk fællesskab mellem parterne, hvilket forhold fortsatte efter faderens død i forbindelse med arvingens videreførsel af landbruget for moderen. I 1977 erhvervede arvingen gården, ved hvilken lejlighed det i skødet bl.a. bestemtes, at en del af købesummen berigtigedes ved, at arvingen kvitterede et tilgodehavende på 144.700 kr. hos sin moder.

Skatterådet har lagt til grund, at der i 1977 fandt en endelig opgørelse sted mellem arvingen og hans moder, og har herefter ikke kunnet anerkende, at et yderligere tilgodehavende i moderens dødsbo kunne bringes til fradrag som et passiv i boopgørelsen.

Arvingen har på boets vegne bestridt berettigelsen af skatterådets synspunkter, idet han gør gældende, at der ikke ved ejendomsoverdragelsen blev taget hensyn til alle da foreliggende, respektive visse senere opståede, økonomiske forhold, på hvilke han bygger de overfor landskatteretten nedlagte påstande.

Fra skifteretten har landsskatteretten modtaget oplysning om, at skifteretten var klar over, at der, da arveanmeldelsen blev indgivet, pågik drøftelser mellem arvingen og skattemyndighederne om hans tilgodehavende hos moderen, og at skifteretten udtalte, at man principielt intet havde

at indvende mod, at det angivne tilgodehavende medtoges som passiv i boet. Skifteretten mente ikke at kunne intervenere i de pågældende drøftelser og henviste iøvrigt til skattemyndighedernes efterprøvelsesret med hensyn til boopgørelser.

Idet bemærkes, at *afgørelsen om, hvilke aktiver og passiver der skal optages i en boopgørelse alene henhører under skifteretten*, må landsskatteretten på baggrund af de ovenfor omtalte oplysninger lægge til grund, at *den kompetente myndighed ikke har anfægtet passiveringen af klagerens tilgodehavende hos nu afdøde. Den påklagede forhøjelse af bobeholdningen med 100.380 kr. kan af denne grund ikke opretholdes*. Landsskatteretten har ikke herved taget stilling til passivets materielle rigtighed, ligesom retten, da boets beholdning allerede under hensyn til størrelsen af dette passiv udgør et negativt beløb, ej heller findet det fornødent at tage stilling til de nedlagte påstande om talmæssige forhøjelser af denne passivpost.

LSR 640-8941-00001

10. april 1986

Boet efter A, som afgik ved døden den 1. februar 1982, klager over, at skatterådet har stadfæstet den af ligningskommissionen foretagne kontantværdiansættelse, 125.000 kr., af dødsboets faste ejendom, matr. nr. NN.

Landsskatteretten har i henhold til skattestyrelseslovens § 27, stk. 1, afgjort sagen uden at efterkomme boets repræsentants – ikke endeligt frafaldne – ønske om mundtlig forhandling.

Det fremgår af sagen, at afdøde og tidligere afdøde ægtefælle den 29. juli 1977 har overdraget ejendommen til 2 testamentariske arvinger, men med forbeholdt brugsret, som den 23. august 1981 kvitteres til aflysning af tingbogen.

Ved den påklagede afgørelse er sidstnævnte dato i august 1981, (rettelig den 23. august mod anført i skatterådets kendelse d. 21. august) lagt til grund som værdiansættelsestidspunkt, og under hensyn til prisudviklingen siden den 1. april 1981, hvor ejendomsværdien ved 17. almindelige vurdering blev ansat til 140.000 kr., har de stedlige skattemyndigheder ansat ejendommens kontantværdi til 125.000 kr.

I en under sagens behandling indhentet erklæring har statsskattedirektoratets vurderingsafdeling tiltrådt denne værdiansættelse, som ligeledes er tiltrådt af landsskatterettens vurderingsafdeling.

Da ejendommen senere er afhændet for en pris svarende til en kontantværdi på 102.634 kr., mener boets repræsentant, at værdiansættelsen i boopgørelsen ikke foretages til noget højere beløb end sidstnævnte, som kunne være anvendt, hvis der ikke uden egen skyld fra boets side var gået ud fra fejlagtige forudsætninger med hensyn til værdiansættelsestidspunktet.

Imidlertid finder boets repræsentant primært, at vurderingen vil være at foretage pr. 29. juli 1977, på hvilket tidspunkt statsskattedirektoratet anslår værdien til 94.000 kr., medens man fra boets side i overensstemmelse med boopgørelsen påstår ejendommen optaget til 42.798 kr. eller dog ikke over 56.431 kr.

Under sagens behandling har skattedepartementet i overensstemmelse med de stedlige skattemyndigheders synspunkt afgjort, at værdiansættelsen bliver at foretage pr. 23. august 1981, og da dette spørgsmål som sådant ikke henhører under landsskatterettens kompetence, jf. bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 25, må retten ved sin klagebehandling lægge nævnte tidspunkt til grund.

Med hensyn til den anslåede værdi af ejendommen, finder landsskatteretten under henvisning til det ovenfor anførte ikke grundlag for at fravige det ansatte beløb på 125.000 kr., og det må følgelig have sit forblivende ved den påklagede værdiansættelse.

Værdiansættelsen - Boets udspil

Ifølge kildeskattelovens § 16 påhviler det boet i den endelige boopgørelse at angive værdien i handel og vandel af alle de aktiver og alle de gælds- og fradragsposter som vedrører boet.

Det er boet, der har pligt til at ansætte værdien i handel og vandel af boets aktiver og passiver. Boet kan ikke indhente en forhåndsbesked hos ligningskommissionen i dette spørgsmål, og kommissionen har ingen kompetence til at afgive en bindende udtalelse til boet om, hvilke værdier man vil godkende på en kommende boopgørelses aktiver.

I en landsskatteretssag 1970 nr. 3-DB. 4 havde et dødsbo pr. 1. maj 1971 overdraget en ejendom til et interessentskab, der ejedes af 3 arvinger i boet, for 3.166.900 kr. Boets advokat havde over for skatterådet foreslået ejendommens udlægsværdi ansat til det nævnte beløb, og skatterådet havde hertil i skrivelse af 4. juni 1971 bemærket, at der ikke på det foreliggende grundlag ville blive rejst indsigelse herimod. Advokaten udfærdigede derfor i april 1972 endeligt arveudlægsskøde på grundlag af denne værdiansættelse; men ved kendelse af 7. juli 1972 fastsatte skatterådet udlægsværdien til 3.392.000 kr.

Advokaten påklagede over for landsskatteretten ikke selve værdiansættelsen, men gjorde gældende, at skatterådet ikke havde været beføjet til at ændre den i skrivelsen af 4. juni 1971 godkendte værdi, og han anførte til støtte herfor bl.a., at det var afgørende for boets overvejelser med hensyn til arveudlægget at kunne bygge på den således godkendte værdi.

Landsskatteretten fandt, at der i skatterådets nævnte skrivelse var taget fornødent forbehold, og da skatterådet endvidere ikke kunne give bindende forhåndsbesked om værdien af et aktiv i et dødsbo, jfr. kildeskattelovens § 33 A, stk. 3 og 4, måtte den i skatterådets kendelse foretagne værdiansættelse anses for lovligt foretaget. Boet indbragte landsskatterettens kendelse for Østre Landsret, men hævdede sagen efter proceduren.

Ifølge kildeskattelovens § 16, stk. 4, er værdiansættelsen ved à conto udlæg efter § 17, stk. 2, bindende efter samme regler, som værdiansættelsen i den endelige boopgørelse.

Med hjemmel i lovens motiver antages det¹, at boet i den endelige boopgørelse kan ændre den værdiansættelse, der skete ved à contoudlægget; til gengæld kan ligningskommissionen på ny overveje mulig ændring.

Efter indgivelsen af boopgørelsen beror værdiændringer alene på kommissionen, jfr. dog nærmere nedenfor s. 265 vedrørende boets muligheder for at anmode ligningskommissionen ændre værdiansættelsen.

§ 16-vurdering

Efter kildeskattelovens § 16, stk. 3, kan boet lade et aktiv eller passiv vurdere til brug for værdiansættelsen af vurderingsmænd, der udmeldes af skifteret-

1. Jfr. LSR 1984.31.

ten. Boet kan anmode om vurdering til brug for udarbejdelsen af den endelige boopgørelse. Der er derfor tale om en vurdering som foretages inden boopgørelsens indgivelse, og boet kan ikke begære vurdering efter at den endelige boopgørelse er indgivet.

Hvis ligningskommissionen ændrer værdiansættelsen, kan boet dog begære vurdering til brug for klagebehandlingen i ligningskommissionen, skatterådet eller landsskatteretten. Selvom boet på denne måde begærer vurdering, gælder de almindelige klagefrister.

Vurderingerne er ikke bindende for ligningsmyndighederne, men det fremgår af dødsbovejledningen¹, at ligningsmyndighederne i almindelighed bør følge disse.

Boet skal afholde omkostningerne ved vurderingen. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 3, sidste pkt., hvorefter skattemyndighederne i visse tilfælde skal afholde udgifterne, gælder kun, når vurderingen er foranlediget af skattemyndigheden, jfr. følgende afgørelse fra skattedepartementet:

»I skrivelse hertil af 24. juli 1984 har De som skifterettens medhjælper i boet efter den d. 12. juli 1978 afdøde A, klaget over en af statsskattedirektoratet i skrivelse af 11. juli 1984 truffet afgørelse, hvorefter direktoratet har afslået at imødekomme Deres anmodning om refusion af boets udgift på 9.760 kr. til vurdering af 4 fordringer tilhørende boet.

De har anført, at værdiansættelsen i boopgørelsen af 20. december 1979 var foretaget af vurderingsmænd udmeldt af skifteretten d. 17. april 1979, men da ansættelsen ikke kunne godkendes af skattemyndigheden, bl.a. fordi vurderingen var sket pr. dødsdagen, blev vurderingsmændene udmeldt på ny og en ny vurdering foretaget. Værdiansættelsen ved denne vurdering er stadfæstet ved landsskatterettens kendelse af 23. september 1983, og da denne værdiansættelse medfører en forhøjelse i forhold til boopgørelsens værdiansættelse, der er mindre end 10 pct., kræver De i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3, de fornyede vurderingsomkostninger refunderet.

I den anledning skal man meddele, at det ifølge den nævnte bestemmelse i kildeskatteloven kun er i de tilfælde, hvor vurderingen er foranlediget af skattemyndigheden, at udgifterne ved vurderingen – forudsat dennes resultat ikke er mindst 10 pct. større eller mindre end boets værdiansættelse – skal afholdes af skattemyndigheden.

Da skattemyndigheden ikke i det foreliggende tilfælde har kunnet godkende den under bobehandlingen foretagne vurdering, fordi den er foretaget pr. et tidspunkt, der ligger ca. 15 måneder forud for det relevante vurderingstidspunkt, og da skattemyndigheden ikke har begæret den nye vurdering foretaget, må departementet fastholde den af statsskattedirektoratet trufne afgørelse, hvorefter der ikke er grundlag for at refundere de afholdte vurderingsudgifter.« (550-3046-59)

Aktier m.v.

Aktier og andelsbeviser, der noteres på Københavns Fondsbørs eller på en børs i udlandet, må ansættes til den nærmest forud for skæringsdagen gælden-

1. Dødsbovejledningen s. 147.

de køberkurs¹. Til børsnoterede kurser henregnes de på fondsbørsen fastsatte kurser.

Mindre afvigelser mellem den kurs og den boet af praktiske grunde måtte have valgt, for at opgørelsen kan være færdigudarbejdet, bør næppe give ligningskommissionen anledning til ændringer.

Unoterede aktier

På ikke noterede aktier m.v. må boet i almindelighed anvende den skattekurs, som er udarbejdet af statsskattedirektoratet til brug for formueansættelserne.

Udgangspunktet for værdiansættelsen af unoterede aktier er naturligvis, at de skal sættes til handelsværdien, men som oftest kan der ikke skaffes oplysninger om handelsværdien, fordi omsætninger ikke har fundet sted, eller fordi de stedfundne omsætninger er sket under forhold, som bevirker, at den anvendte overdragelseskurs er uegnet som udtryk for handelsværdien.

I LSR. I. 1971 nr. 2-DB. 14 havde boet ansat en post aktier til kurs 120 på skæringsdagen i den endelige boopgørelse, og boet havde begæret sig beskattet af fortjenesten.

Den endelige boopgørelse var indgået til skatterådet 25. oktober 1971, og det oplystes inden 3 måneders fristens udløb, at aktierne var afhændet til en kurs på 205½, svarende til selskabets egenkapital; det erkendtes, at egenkapitalen ikke var ændret fra skæringsdagen til salgsdagen.

Værdiansættelsen i den endelige boopgørelse, og ved opgørelsen af boets skattetilsvær efter lov om særlig indkomstskat ændredes i henhold til kurs 205½ (DB. 236).

I Østre Landsrets dom af 7. marts 1983 (1. afd. nr. 190/1982), som vedrørte værdifastsættelsen i forbindelse med en gaveoverdragelse, udtalte retten, at der for ikke børsnoterede aktier, hvor aktierne besiddes af et begrænset antal aktieejere, og hvor værdien i handel ogandel ikke kan påvises, må skattekursen i almindelighed kunne tages som udtryk for aktivernes værdi. Gaveafgiftsmyndighederne fik derfor ikke medhold i en påstand om en højere værdiansættelse, baseret på overdragelser foretaget ca. ½ år senere. Aktierne var i øvrigt efterfølgende blevet værdiløse.

I Højesterets dom af 25. maj 1977² lagde retten til grund, at der ved værdiansættelsen af aktier i familieaktieselskaber, hvor en normal handelsværdi i almindelighed ikke lader sig påvise, ikke alene kan lægges vægt på den kurs, hvortil der er handlet mellem slægtninge indbyrdes, men at også skattekursen som udtryk for aktiernes reelle værdi må indgå som vejledning.

Den omstændighed, at boet f.eks. forgæves har udbudt til aktierne til salg til en bestemt kurs, er ikke tilstrækkelig dokumentation for, at værdien kan ansættes lavere end udbudskursen.

1. I LSR I 1972 nr. 1-G 57, anvendtes kursen efter »skæringsdagen«, da denne var den nærmeste.
2. Skd. medd. hf. 43, s. 281.

En advokat forespurgte, om en aktiekursfastsættelse, der finder sted ved offentlig auktion over en minoritetspost, kunne anses for bindende over for skattemyndighederne. Statsskattedirektoratet udtalte, at en sådan kurs bør accepteres af de lignende myndigheder, såfremt aktierne afstås til en helt udenforstående og uafhængig tredjemand, hvorved det bemærkedes, at f.eks. advokat eller bankforbindelse ikke kan anses for uafhængig.

I forbindelse med værdiansættelsen må man være opmærksom på, at de kurser, der er angivet i statsskattedirektoratets kursliste, er beregnet på grundlag af årsregnskaber der er 1-2 år gamle. Ved værdiansættelsen i boopgørelser er det den skattekurs, der er beregnet på grundlag af det årsregnskab, der er afsluttet nærmest forud for skæringsdagen, der skal anvendes. I særlige tilfælde må beregningen dog foretages på grundlag af regnskabet for det regnskabsår, der udløber efter værdiansættelsestidspunktet. Dette gælder navnlig, hvis skæringsdagen ligger ganske kort tid forud for regnskabsårets udløb. Beregningen af kursen sker med de beregningsregler, herunder beregningsfaktorerne, som var kendt på skæringsdagen¹.

Af ligningsvejledningen² fremgår, at dette normalt indebærer, at kursen ved afståelser (udlæg) i november 1985 af aktier i et selskab med kalenderårsregnskab skal beregnes på grundlag af selskabets status pr. 31. december 1984, mens kursen ved afståelse (udlæg) i december 1985 skal beregnes på grundlag af selskabets status pr. 31. december 1985. I begge tilfælde skal anvendes de beregningsfaktorer, som er benyttet ved beregningen af formueskattekursen pr. 1. januar 1985. Afstås (udlægges) aktierne i januar 1986, beregnes kursen på grundlag af selskabets status pr. 31. december 1985 med anvendelse af de beregningsfaktorer, som er benyttet ved beregningen af formueskattekursen pr. 1. januar 1986.

LSR. I. 1974 nr. 3-G. 10

A klager over, at amtsskatteinspektoratet i X ved beregningen af gaveafgift af en i kalenderåret 1974 til ham fra hans fader ydet gave har ansat en aktiepost på nom. 8.000 kr. i B A/S, til kurs 130.

Det er oplyst, at klagerens fader og dennes to brødre pr. 1. januar 1973 omdannede deres virksomhed til et aktieselskab, B A/S, der har en aktiekapital på 500.000 kr., og at hver af de 3 brødre pr. 10. januar 1974 gav en søn en gave, bl.a. bestående i nom. 8.000 aktier i selskabet, hvilke aktier ved indgivelse af gaveanmeldelse ansattes til kurs 100.

Amtsskatteinspektoratet i X har ved gaveafgiftsberegningen ansat kursen på aktierne til 130, svarende til skattekursen pr. 1. januar 1975.

Klageren har over for landsskatteretten principalt påstået kurs 100 godkendt under hensyn til, at overdragelsen skete, før man havde kendskab til årsregnskabet for 1973, der danner grundlag for opgørelsen af ovennævnte skattekurs, og under hensyn til den almindelige usikkerhed ved værdiansættelsen af unoterede aktier.

1. Jfr. værdiansættelsecirkulæret (bilag 2), pkt. 17.

2. Jfr. ligningsvejledningen 1985, s. 700 og 1986, s. 745.

Subsidiært har klageren påstået kursen ansat til 104, svarende til kurs 130 + 20 pct. Klageren har herved henvist til de af statens ligningsdirektorat herom givne regler, hvori efter de skattemæssige kurser baseret på de for 1973 aflagte regnskaber på grund af faldet i Fondsbørsens aktiekursindex siden fastsættelsen af beregningsfaktorerne ved formueopgørelserne pr. 31. december 1974 kun skal medregnes med 80 pct.

Klageren har endelig henvist til, at der er tale om en minoritetsaktiepost.

Landsskatteretten finder, at aktiernes værdi ved gaveafgiftsberegningen må ansættes til den skattemæssige kurs, der er beregnet på grundlag af det regnskab, der er afsluttet nærmest gaveoverdragelsen. Det er ved formueopgørelsen pr. 31. december 1974, den beregnede skattekurs skal nedsættes med 20 pct. og under hensyn til begrundelsen herfor finder landsskatteretten ikke, at der er grundlag for at foretage denne reduktion ved fastsættelsen af handelsværdien pr. 10. januar 1974. Landsskatteretten finder endvidere, at der ikke kan tages hensyn til, om der er tale om en minoritets- eller majoritetsaktiepost. Den påklagede ansættelse vil derfor være at stadfæste.

Den skattekurs, som anvendes i boopgørelsen, vil normalt forudsætte kontant betaling. Hvis der i forbindelse med udlægget udstedes gældsbreve eller lignende til boet, kan der normalt godkendes kursnedslag på disse, men den nominelle værdi må være fastsat sådan at et evt. kontantbeløb med tillæg af gældsbrevenes handelsværdi svarer til aktiernes skattekurs. I nedenstående landsskatteretskendelse godkendtes ikke nedslag på et gældsbrev, da den af boet angivne værdi af aktierne måtte forudsætte kontant betaling:

4-80-980/3-17

3. oktober 1983

Boet efter B, der ved endelig boopgørelse med skæringsdag 8. august 1980 har angivet en bobeholdning på 3.244.847 kr., klager over, at skatterådet har ansat bobeholdningen til 3.996.546 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Bobeholdning ifølge booppgørelse		3.244.847 kr.
værdi af gældsbreve med B's		
legat som debitor ansat til pari	1.534.300 kr.	
optaget i bobeholdning til kurs 50	767.150 kr.	767.150 kr.
		4.011.997 kr.
yderligere honorar til excecutor m.v.		15.451 kr.
ansat bobeholdning		
		3.996.546 kr.

Det fremgår af sagen, at B, der afgik ved døden den 1. marts 1979, ejede aktiemajoriteten i A/S.

Aktiekapitalen i selskabet på 3.500.000 kr. fordelte sig således:

700.000 kr. stemmeberettigede A-aktier.

2.300.000 kr. ej-stemmeberettigede B-aktier.

492.000 kr. ej-stemmeberettigede C-aktier.

Afdøde, der ejede 401.000 kr. A-aktier og 1.604.000 kr. B-aktier, havde ved testamente indsat et i februar 1979 oprettet legat til som legatar at arve 100.000 kr. B-aktier.

Under behandlingen af afdødes og hans tidligere afdøde hustrus bo, hvori fællesbarnet C var universalarving, blev det besluttet at udlægge de ovennævnte 1.604.000 kr. B-aktier til det af afdøde oprettede legat.

Aktierne blev udlagt med succession således:

1.604.000 kr. B-aktier til kurs 120 =	1.924.800 kr.
+ passiveringspost	287.700 kr.
	<u>1.637.100 kr.</u>

gæld til boet 7% gældsbrief udfærdiget og

overgået til arv til C 1.534.300 kr.

arv 102.800 kr.

svarende til 100.000 kr. aktier til kurs 120 + passiveringspost 17.200 kr.

Ifølge gældsbriefet skulle gælden betales på anfordring. Indtil det skyldige beløb var betalt, deponeredes aktierne til sikkerhed for betalingen.

I den endelige boopgørelse, ved hvilken det nævnte gældsbrief blev udlagt til universalarvingen, blev gældsbriefet nedskrevet til kurs 50.

Ved den påklagede ansættelse af bobeholdningen er denne nedskrivning ikke godkendt, idet skatterådet finder, at den af boet i opgørelsen fastsatte kurs på B-aktierne til kurs 120 er bindende for boet, arvingen og det offentlige, og at der ikke i det foreliggende tilfælde, hvor boet har accepteret et anfordringstilgodehavende som betaling for aktierne, udlagt til et familielegat, kan ske nedskrivning af gældsbriefet med deraf følgende nedskrivning af den samlede bobeholdning.

Boets advokat har protesteret herimod, idet han bl.a. har gjort gældende, at det er uden selvstændig betydning, at gældsbriefet er et anfordringsgældsbrief, da det afgørende er, om debtors forhold muliggør betaling på anfordring. I denne forbindelse har han anført, at de omhandlede aktier er usælgelige i det åbne marked, således at legatet, som praktisk talt ikke ejer andet, ikke havde mulighed for at indfri gældsbriefet på anfordring.

Videre har advokaten anført, at kursansættelsen af aktierne er uden betydning, da det alene er kursen på gældsbriefet i boopgørelsen pr. 8. august 1980, der drejer sig om.

Advokaten har iøvrigt gjort gældende, at den ved overdragelsen af aktierne i 1979 benyttede kurs ikke er afgørende ved boets slutning pr. 8. august 1980 idet han har anført at udviklingen i selskabet var dårlig, idet der i 1979 og 1980 var underskud.

Det er iøvrigt oplyst, at skattekursen på de omhandlede aktier på grundlag af selskabets regnskab ultimo 1978, 1979 og 1980 er beregnet til henholdsvis 290, 205 og 160.

Endvidere er det oplyst, at legatet i 1981 har solgt nominelt 360.000 kr. aktier til selskabet til kurs 120, og at selskabets aktiekapital er nedsat i 1983 ved udlodning af B-aktiekapitalen, hvorved legatet har kunnet afdrage på gældsbriefet til universalarvingen.

Endelig er det oplyst, at de boet tilhørende A-aktier er udlagt i boet til kurs 215 ved boets slutning.

Det bemærkes først, at landsskatteretten finder, at spørgsmålet i sagen drejer sig om, hvilken værdi de til legatet solgte (udlagte) B-aktier reelt har haft.

Under hensyn til, at skattekursen på grundlag af selskabets regnskab for 1980 er fastsat til 160, og at legatet i 1981 har solgt aktier til selskabet til kurs 120, finder landsskatteretten, at aktierne må indgå i bobeholdningen til den selvangivne kurs 120, og at denne kurs må forudsætte kontant betaling.

Retten finder herefter ikke grundlag for at godkende en nedskrivning af gældsbriefet, hvorved tilføjes, at universalarvingen selv har udvirket salget af aktierne til legatet, i hvis bestyrelse han har siddet.

Den påklagede ansættelse af bobeholdningen vil herefter være at stadfæste.

Der tages i almindelighed ikke hensyn til om en aktiepost er en minoritetspost eller en majoritetspost¹.

Der tages normalt heller ikke ved værdiansættelsen hensyn til vedtægtsmæssige begrænsninger i aktiernes omsættelighed, men hvis en medaktionær, der ikke er lodtager i boet, udnytter en forkøbs- eller køberet, må salgssummen dog accepteres.

LSR 620-8941-00011

28. januar 1986

Boet efter den den 23. november 1981 afdøde A klager over, at skatterådet har forhøjet den i boopgørelsen pr. skæringsdatoen den 8. juli 1982 opgjorte arvebeholdning på 20.953 kr. med yderligere værdi af andele, 206.000 kr.

Den påklæde arvebeholdning fremkommer således:

Arvebeholdning ifølge boopgørelse		20.953 kr.
yderligere værdi af andele i byggeforeningen - 40.000 kr.		
A-andele á 240	96.000 kr.	
af boet ansat til	40.000 kr.	56.000 kr.
150.000 kr. B-andele		
ansat til pari	150.000 kr.	
af boet ansat til	0 kr.	150.000 kr.
ansat arvebeholdning		226.953 kr.

Det fremgår af sagen, at de omhandlede andele vedrører byggeselskabet, om hvilket det er oplyst, at dette blev stiftet for ca. 60 år siden på basis af 36 initiativtageres indskudskapital. Byggeforeningen består af 6 ejendomme og omfatter i alt 36 lejemål.

I årenes løb er adskillige andelshavere frafaldet, uden at der er kommet nye til, og for ca. 5 år siden besluttede de tilbageværende 7 andelshavere at udvide kredsen af andelshavere, således at man igen ad åre kunne nå op på 36 andelshavere. Samtidig med denne beslutning forhøjedes den på daværende tidspunkt indestående andelskapital til 360.000 kr., svarende til 10.000 kr. pr. lejlighed.

Igennem ca. 55 år havde de oprindelige andelshavere stået last og brast om indtægter og udgifter. Derfor og på grundlag af foretagne moderniseringer, prisudvikling m.m. fandt man det rimeligt af den opsparede formue at overføre friandele på 150.000 kr. pr. andelshaver, eller i alt 1.050.000 kr.

Den førstnævnte andelskapital er benævnt A-andele og modsvares af udstedte andelsbeviser, der forrentes med 10% p.a. Disse andelsbeviser er ikke frit omsættelige og kan kun overdrages til en ny andelshaver efter bestyrelsens godkendelse. I mangel af denne godkendelse er byggeforeningen selv køber – efter kvalificeret, uvildig vurdering. Byggeselskabet kan så selv afhænde andelsbeviset til en godkendt, ny lejer, der hermed også bliver ny andelshaver. Disse bestemmelser er nedfældet i byggeforeningens love og skulle medvirke til at hindre optagelse af tilfældige andelsha-

1. Jfr. LSR I 1974 nr. 3-G.10 ovenfor s. 227.

vere og samtidig modvirke sjakren med andelsbeviserne. Bestemmelserne har bl.a. bevirket, at andelsbeviser, der har skiftet ejere i 1982, er blevet afhændet til kurs 120.

De til de oprindelige andelshavere udstedte friandelsbeviser, benævnt B-andele, forrentes ikke og kan ikke sælges. Disse andelsbeviser vil – såfremt de likvide forhold i byggeforeningen tillader det – blive udtrykket med multipla af 5.000 kr. (andelsbevisernes pålydende). Foreningen havde oprindelig håbet på at kunne tilgode de oprindelige andelshavere (7) med hver 5.000 kr.'s tilbagekøb om året, men stram økonomi har forhindret dette, og indtil nu har ingen sådan udlodning kunnet finde sted, og det må antages, at de første 50 år vil gå, uden at udtrækningerne vil være tilendebragt.

På dette grundlag har boets revisor påstået A-andelene ansat til kurs 120 og B-andelen til kurs 20.

Byggeforeningen er anset for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, og ved opgørelsen af den formueskattepligtige værdi af andelene er anvendt statsskattedirektoratets regler ved kursberegning af ejendomsselskaber. På dette grundlag har skatterådet herefter beregnet en skønnet værdi af A-andele og B-andele på henholdsvis 240 og 100.

Under sagens behandling har statsskattedirektoratet udtalt, at man kan tiltræde, at kurs 120 for A-andelenes vedkommende lægges til grund under hensyn til det oplyste vedrørende salg af disse, og at man for B-andelens vedkommende kan tiltræde kurs 20 efter en skønsmæssig bedømmelse på grundlag af de for B-andelene gældende vilkår, idet man samtidig har bemærket, at de af ligningsrådet fastsatte kursberegningsregler kun er opstillet til brug i forbindelse med aktier og anparter.

Landsskatteretten finder ved en samlet bedømmelse at kunne tiltræde, at kursen for de omhandlede A- og B-andele ansættes til henholdsvis 120 og 20, således at arvebeholdningen vil være at opgøre således:

Ansæt arvebeholdning			226.953 kr.
heri medregnet A-andele med		96.000 kr.	
nu ansat til			
(40.000 kr. á 120)		48.000 kr.	
		48.000 kr.	
B-andele medregnet med	150.000 kr.		
nu ansat til			
(150.000 kr. á 20)	30.000 kr.	120.000 kr.	168.000 kr.
arvebeholdning herefter			
			58.953 kr.

Der tages kun undtagelsesvis hensyn til en forringelse af selskabets økonomiske forhold i perioden fra udløbet af det regnskabsår, der skal anvendes ved kursfastsættelsen, til værdiansættelsestidspunktet.

Boet kan lade aktierne vurdere efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4. Den af vurderingsmændene fastsatte kurs vil normalt ikke blive fraveget af skattemyndighederne.

LSR I 1973 nr. 6 – Db. 7.

Aktier i et aktieselskab, der udgav et eller flere provinsdagblade, havde en skattekurs på 730. En vurdering efter kildeskattelovens § 16, stk. 3, ansatte værdien til 190. Under hensyn til de særlige forhold i selskabet, et politisk provinsblad med mere end 2000 aktionærer, godkendte landsskatteretten kurs 190.

Obligationer og pantebreve

Obligationer, der noteres på børsen, skal ansættes til børskursen.

Pantebreve skal ansættes til handelsværdien, som må skønnes ud fra det aktuelle renteniveau og pantebrevets sikkerhed og afdrags- og rentevilkår.

Der er dog visse situationer, hvor et pantebrevs handelsværdi ansættes efter andres synspunkter.

I Højesteretsdom af 19. april 1982¹ godkendtes ikke kursnedskrivning på gældsbreve udstedt i forbindelse med overdragelsen af en virksomhed fra et bo til et ApS, da der var et nært interessefællesskab mellem køber og sælger, samt da boet ikke havde beregnet sig fuld dækning for de afståede aktiver:

En enke, der havde overtaget boet efter sin afdøde mand til privat skifte, overdrog boets expeditions- og transportforretning til et anpartsselskab. Virksomheden blev overdraget til en handelsværdi på 7.663.729 kr., hvori blandt andet indgik en opskrivning af den bogførte værdi af driftsmidler med 939.278 kr. og en ansat good-will værdi på 500.000 kr.

Som delvis vederlag for de overdragne aktiver blev der udstedt gældsbreve med et pålydende på ialt 1.800.000 kr., der skulle forrentes med 8% p.a. og afdrages over 6 år. Ved opgørelsen af boets beholdning blev gældsbrevene nedskrevet med 20% eller 360.000 kr., hvoraf 338.610 kr. blev fratrullet ved boets indkomstopgørelse.

Landsskatteretten godkendte den foretagne nedskrivning af gældsbrevene til kurs 80, medens Vestre Landsret ikke fandt noget grundlag for kursnedslag, idet der fandtes at bestå en sådan identitet mellem sælger og køber, at den sagsøgte i realiteten selv var debitor i henhold til fordringen på 1.800.000 kr.

Højesterets flertal på 4 dommere udtalte, at de gældsbreve, som boet modtog fra anpartsselskabet som vederlag for virksomhedens afhændelse, ikke havde en værdi i handel og vandel svarende til deres pålydende. Efter hvad der var oplyst om værdiansættelsen af de overdragne aktiver og vilkårene i det hele for handelen samt under hensyn til det nære interessefællesskab mellem køber og sælger, måtte det lægges til grund, at boet ikke havde beregnet sig fuld dækning for de afståede aktiver. Herefter fandtes boet ikke at have været berettiget til ved indkomstopgørelsen at foretage kursnedslag som sket.

Et mindretal på 3 dommere fandt det ikke sandsynliggjort, at der bestod noget misforhold mellem virksomhedens værdi i handel og vandel og de vilkår, hvorpå den var overdraget til selskabet. Henstand med betaling af overdragelsessummen var en nødvendighed for ApS'et, og efter gældens varighed og forrentning var gældsbrevene ikke pari værdi. Rettens mindretal ville derfor indrømme nedslag til kurs 80.

I nedenstående kendelse fandt landsskatteretten, at en partialobligation, som i det væsentlige gav indehaveren de samme fordele som et andelsboligbevis, skulle værdiansættes på samme måde som sådanne beviser:

1. I afd. 279/1980; Skd. medd. hf. 62, s. 289ff.

1982-6-DB.19. (=LSR 1983.100)

15. december 1982.

Boet efter A klagede over, at skatterådet havde forhøjet bobeholdningen med 127.000 kr., idet rådet havde ansat værdien af en boet tilhørende partialobligation i K/S B, nominelt oprindelig 13.000 kr., til 140.000 kr., medens boet havde optaget obligationen til pari. Rådet havde henvist til faktisk konstaterede omsætningskurser for obligationerne i K/S B.

Det fremgik af sagens oplysninger, at vedkommende partialobligation hidrørte fra opførelsen af kollektivhuset B. For at skabe en mere gunstig finansiering af byggeriet havde man besluttet at optage et partialobligationslån, hvoraf en bestemt andel var knyttet til hver enkelt lejlighed i ejendommen. De enkelte partialobligationer var udstedt med pålydende af henholdsvis 7.000 kr., 10.000 kr. og 13.000 kr.; obligationerne skulle forrentes med 4 pct. p.a. og afdrages efter særlige regler, men kommanditselskabets bestyrelse kunne bestemme, at der hverken skulle svares renter af eller ydes afdrag på obligationernes hovedstol. Bestyrelsen havde i henhold hertil besluttet, at der indtil videre ikke skulle udbetales obligationsejerne nogen renter. Ejendomsretten til obligationerne var forbundet med ret til at bebo og fremleje den lejlighed i ejendommen, som den enkelte obligation var knyttet til, ligesom obligationens ejer kunne udpege en lejer til vedkommende lejlighed, for hvis benyttelse der blev svaret almindelig leje m.v. til kommanditselskabet. Obligationerne kunne overdrages, men hvis ejeren af en obligation ønskede at overdrage den til andre end sin ægtefælle eller sine livsarvinger, skulle han tilbyde den til aktionærerne i det selskab, som var kommanditselskabets komplementar, til den sum, der bevisligt kunne opnås for obligationen ved salg til anden side.

Boets advokat oplyste, at arvingerne ikke selv havde beboet den til obligationen knyttede lejlighed, men ikke ønskede at sælge den, hvorfor lejligheden var udlejet på ubestemt tid. Boet havde ingen indtægter, oppebåret i forbindelse med udleje.

Boets advokat påstod principalt værdien af partialobligationen ansat til pari og anførte, at partialobligationen i sig selv med gældende bestemmelser om forrentning af og afdrag på gælden end ikke var pari værd, samt at udnyttelse af arvingernes ret til selv at bebo vedkommende lejlighed ikke kunne vedrøre boopgørelsen, ligesom overladelse af benyttelsesretten til lejligheden til tredie-mand ej heller skabte nogen selvstændige indtægter eller aktiver for boet, idet den fulde leje for lejligheden endelig blev oppebåret af K/S B.

Advokaten påpegede med henvisning til østre landsrets dom af 23. september 1976 (2. afd. a.s.nr. 269/1976), at det efter den på boopgørelsestidspunktet gældende lejelovgivning ville være stridende mod bestemmelserne om lejedusører at betinge sig en kurs over 100 ved salg af en partialobligation i K/S B. I den pågældende sag udtalte landsretten imidlertid, at det ikke på forhånd kunne udelukkes, at det efter omstændighederne kunne være rimeligt, at vederlaget for en sådan obligation oversteg parikursen. Under hensyn hertil nedlagde advokaten en subsidiær påstand om, at værdien af boets partialobligation i hvert fald ikke blev ansat højere end til 40.000 kr.

Statsskattedirektoratet udtalte til landsskatteretten, at partialobligationerne i K/S B i det væsentlige gav indehaverne de samme fordele som andelsboligbeviser. Med baggrund i praksis – herunder ved domstolene – med hensyn til ansættelsen af værdien af sådanne beviser samt den efter direktoratets opfattelse antagelige kontante friværdi af K/S B's ejendom udtaltes det herefter, at den til boets partialobligation svarende andel i denne friværdi skønnedes at udgøre 70.000 kr., til hvilket beløb partialobligationen derfor fandtes at burde optages i boopgørelsen.

Landsskatteretten kunne tiltræde statsskattedirektoratets betragtning og fandt endvidere, at den anslåede værdi af partialobligationen til 70.000 kr. kunne anses som passende.

Vedhængende renter, pari

Hvis et pantebrev ikke er nødlidende, må de vedhængende renter værdiansættes til pari.

LRS. I. 1972 nr. 2-DB 13.

Dødsboet efter den den 23. marts 1973 afdøde A, klager over, at skatterådet for X skattekreds ved den endelige ansættelse af bobeholdningen ikke har godkendt en i den af boets advokat indgivne boopgørelse foretaget kursnedskrivning med 30 pct. af et rentebeløb på 770 kr., hvilket har medført en forhøjelse af bobeholdningen på 231 kr.

Boets advokat har under sagens behandling haft lejlighed til at udtale sig over for rettens medlemmer i et retsmøde.

Advokaten har nedlagt påstand på, at den af ham udfærdigede boopgørelse tages til følge, idet han til støtte herfor gør gældende, at der ikke bør være forskel på den skattemæssige behandling af et pantebrevs hovedstol og de vedhængende renter. Den kurs en køber vil give for et pantebrev afhænger efter advokatens opfattelse bl.a. af en bedømmelse af, om pantedeblitor vil opfylde sine forpligtelser, og der er forud for forfaldsdagen ingen sikkerhed for, at ydelsen bliver erlagt. Der må efter advokatens opfattelse ansættes en kursværdi på de vedhængende renter.

Statens ligningsdirektorat har nedlagt påstand på stadfæstelse af den påklagede ansættelse, idet det fra direktoratets side er anført, at en køber af et pantebrev eller en obligation udover kursværdien betaler hele det rentebeløb, der er påløbet indtil overtagelsesdagen. Risikoen for at fordringen ikke betales, kompenseres gennem kursfastsættelsen på fordringens hovedstol. Der er ingen hjemmel til og ej heller nogen begrundelse for at foretage kursnedskrivning på renterne.

Landsskatteretten finder at måtte stadfæste den påklagede ansættelse med den af ligningsdirektoratet givne begrundelse.

For så vidt advokaten under sagens behandling har nedlagt påstand på, at ansættelsen er ugyldig, idet han ikke har haft adgang til personligt at udtale sig over for skatterådet, ligesom dettes kendelse efter hans opfattelse ikke er tilstrækkeligt begrundet, bemærkes, at der med hensyn til de af et skatteråd foretagne værdiansættelser i dødsboer ikke i lovgivningen eller andre steder er nogen forskrift om adgang for boet til personligt at udtale sig over for skatterådet. Skatterådets begrundelse for kendelsen, at der ikke indrømmes kursnedslag for vedhængende renter, er efter rettens opfattelse fyldestgørende begrundelse for den trufne afgørelse.

Arvingsgæld

Tidligere blev det antaget, at et pantebrev, som blev udlagt til pantedeblitor, skulle ansættes til pari i boopgørelsen.

Denne praksis blev imidlertid ændret ved skattedepartementets cirkulæreskrivelse af 27. maj 1980, og det fremgår nu af værdiansættelsescirkulæret¹, at pantebreve og gældsbreve kan kursansættes, også når de udlægges til debitor.

1. Skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982 (bilag 2), pkt. 19.

Praksisændringen var foranlediget af Højesteretsdom af 20. december 1979 (UfR 1980 s. 118, Giabini). Arvingen havde i den pågældende sag kort før dødsfaldet købt en fast ejendom af afdøde og havde som led i berigtigelse af købesummen udstedt et pantebrev.

Når dommen statuerer, at pantebrevet i boet kunne udlægges debitorarvingen til kursværdi, har det sin begrundelse i den omstændighed, at købesummen for ejendommen, der efter det oplyste må forudsættes ikke at have indholdt nogen skjult gavedisposition, må have været fastsat under hensyn til pantebrevets kursværdi; det ville derfor være urimeligt, om pantedeбитor i boet skulle have modtaget pantebrevet som arv til et højere beløb.

Når skattedepartementet drager, som det synes, ganske vidtgående konsekvenser af dommen og udstrækker princippet om kursansættelse også til almindelige gældsbreve og fordringer, må der formentligt gøres den indskrænkning i anvendelse af kursansættelse, at en sådan ikke kan finde anvendelse, når tilgodehavendet må betragtes som et anfordringstilgodehavende, således f.eks. hvis der ikke er aftalt rentebetaling eller aftalt eller forbeholdt afdrag.

Landsskatteretten har behandlet problemet i
1981-1-Db.4.
4. marts 1981.

Boet efter A klagede over, at skatterådet havde forhøjet arvebeholdningen i boopgørelsen med 345.847 kr. i ikke godkendt kursnedskrivning af arvinges gæld til boet.

Det fremgik af sagen, at der i boopgørelsen i juli 1977 blandt boets aktiver var opført en fordring mod arvingen på 595.262 kr. Fordringen var opstået i forbindelse med, at enearvingen i 1972 havde optaget lån hos den nu afdøde. Der var ikke oprettet noget dokument vedrørende låneforholdet, og gælden, der ikke var sikret på nogen måde, skulle ej heller forrentes, ligesom der ikke var aftalt noget om tilbagebetaling af gælden. Det var endelig oplyst, at ingen del af gælden var blevet tilbagebetalt, og at arvebeholdningen væsentlig oversteg fordringens pålydende.

I boopgørelsen var fordringens værdi optaget til kurs 41,9, svarende til 249.415 kr. Denne kurs var beregnet på grundlag af en opgørelse af arvingens aktiver og passiver før arvefaldet.

Skatterådet havde ansat værdien af den til enearvingen udlagte fordring til kurs 100, idet rådet havde anset fordringens værdi for at svare til arvingens statusfremgang ved gældsforpligtelsens bortfald.

Boets advokat påstod den i boopgørelsen foretagne værdiansættelse af den omhandlede fordring godkendt og henviste til støtte herfor til, at højesteret i en dom af 20. december 1979 havde statueret, at et pantebrev, der i et bo blev udlagt som arv til debitor efter pantebrevet, ved arveafgiftsberegningen kunne ansættes til værdien i handel og vandel. Tilsvarende måtte efter advokatens opfattelse gælde for en fordring som her omhandlet, og således, at ansættelsen af et kursnedslag som følge af delvis uerholdelighed måtte foretages på grundlag af debtors økonomiske forhold før arvefaldet.

Efter det oplyste om manglende aftale vedrørende lånets tilbagebetaling m.v. fandt landsskatteretten, at den omhandlede fordring i nærværende relation måtte behandles som et anfordringstilgodehavende. Det var dernæst landsskatterettens opfattelse, at fordringens arveafgiftspligtige værdi

måtte ansættes som værdien af dødsboets fordring, dvs. en værdiansættelse på grundlag af forholdene efter arvefaldet. Da oplysningerne om debitors økonomiske forhold efter dette tidspunkt ikke kunne begrunde, at der blev beregnet kursnedslag, kunne landsskatteretten tiltræde, at skatterådet havde ansat fordringens værdi til pari. Det måtte derfor have sit forblivende ved skatterådets ansættelse.

Ved Østre Landsrets dom af 18. november 1982 (11. afd. nr. 192/1981) stadfæstedes Landsskatterettens kendelse, da afdødes tilgodehavende efter det om aftalens indhold oplyste og i mangel af gældsbevis eller andet klart aftalegrundlag måtte betragtes som en fordring, der forfaldt på anfordring. Da debitor på tidspunktet for boets opgørelse utvivlsomt var solvent, kunne fordringens værdi ikke fastsættes til mindre end pari.

Ved Højesteretsdom af 14. december 1984¹ stadfæstedes landsretsdommen.

Sælgerprioriteter i boets faste ejendomme, der udlægges til arvingerne, ansættes ikke selvstændigt, men indgår i værdiansættelsen af ejendommen, og denne foretages alene under hensyn til ejendommens faktiske prioritering:

LSR 4-79-970/1-17

14. december 1984

Boet efter A klager over, at skatterådet har ansat arvebeholdningen til 350.830 kr.

Den påklagede ansættelse skyldes, at skatterådet har forhøjet den i boopgørelsen medregnede værdi af boets faste ejendom, 575.000 kr., til 672.500 kr.

Boet har endvidere påstået kursen på det ved arveudlægget oprettede sælgerpantebrev, der i boopgørelsen er medtaget til kurs 60, nedsat til kurs 53.

Sagen har været forhandlet med boets repræsentant på landsskatterettens kontor.

Det fremgår af sagen, at arveladeren er afgået ved døden den 15. januar 1979, og at endelig boopgørelse er udfærdiget med den 1. april 1980 som skæringsdag. Blandt boets aktiver forefandt en fast ejendom, der ved arveudlægsskøde af den 8. april og 12. april 1981 blev udlagt til universalarvingen for en overdragelsessum på 575.000 kr., der skulle berigtiges således:

Overtagelse af kreditforeningslån	131.563,39 kr.
Kontant betaling	60.000,00 kr.
Udstedelse af pantebrev	383.436,61 kr.
Sammentalt til	<u>575.000,00 kr.</u>

I boopgørelsen er ejendommens værdi medtaget under aktiver til overdragelsessummen på 575.000 kr., medens der under passiver er fratrukket kursnedslag på pantebrevet med 153.375 kr., svarende til 40%.

Ved ansættelsen af arvebeholdningen har skatterådet medregnet ejendommen til 672.500 kr., hvilken værdi berigtiges således:

1. Jfr. TFS 1985.159.

Kontant betaling	60.000 kr.
Overtagelse af kreditforeningslån	131.563 kr.
Udstedelse af sælgerpantebreve for 480.937 kr. à kurs 60	288.562 kr.
Handelsværdi	480.125 kr.
Selvangivet værdi i boopgørelsen	421.625 kr.
Forhøjelse	58.500 kr.

Den påklagede ansættelse af arvebeholdningen fremkommer således:

Selvangivet arvebeholdning	317.530 kr.
Forhøjelse af ejendommens udlagte værdi	58.500 kr.
Fradrag for skyldig frigørelsesafgift	25.200 kr.
Ansæt arvebeholdning	330.830 kr.

Under sagens behandling har statsskattedirektoratets afdeling for vurdering af fast ejendom udtalt, at den skatte- og afgiftsmæssige værdi på overdragelsestidspunktet skønnes at være 390.000 kr.

Efter det oplyste kan landsskatteretten tiltræde, at den skatte- og afgiftsmæssige værdi på overdragelsestidspunktet ansættes til 390.000 kr.

Med hensyn til boets påstand om yderligere nedslag på pantebrev bemærkes, at arveudlæggsskødet bestemmelse om udstedelse af et pantebrev ikke er effektueret. Under henvisning hertil har statsskattedirektoratet under sagens behandling udtalt, at der ved værdiansættelse af en ejendom, som udlægges til en enarving, efter direktoratets opfattelse ikke kan tages hensyn til »fiktive« sælgerpantebreve, som enarvingen tilkendegiver at ville udstede til boet. Værdiansættelsen af ejendommen bør således ifølge direktoratet alene foretages under hensyn til ejendommens faktiske prioritering på udlægstidspunktet.

Idet landsskatteretten vedrørende dette forhold i det hele kan tiltræde statsskattedirektoratets udtalelse, vil ansættelsen af arvebeholdningen herefter være at foretage således:

Skatte- og afgiftsmæssig værdi af ejendommen	390.000 kr.
Selvangivet værdi	421.625 kr.
Nedsættelse	31.625 kr.
Selvangivet arvebeholdning	317.530 kr.
Herefter arvebeholdning	285.905 kr.
+ skyldig frigørelsesafgift	25.200 kr.
Arvebeholdning	260.705 kr.

Medarvingspantebreve¹

Tidligere har det været praksis at ansætte medarvingspantebreve – d.v.s. pantebreve, der udstedes til medarvinger i anledning af, at en fast ejendom udlægges til en af arvingerne – til pari.

Denne praksis må siges at være bortfaldet gennem den udformning af værdiansættelse af fast ejendom som forelå tidligere i skattedepartementets Medd. nr. 36 og som nu er beskrevet i cirkulæret af 17. november 1982.

1. I sag skd. 5.7359-9 har skattedepartementet i en gaveafgiftssag udtalt, at eventuel rentefrihed vedrørende sælgerprioriteter ikke ved gaveafgiftsberegningsen skal ansættes til en selvstændig værdi, men finde udtryk i kursfastsættelsen på disse og dermed få indvirkning på værdiansættelsen af ejendommen.

Ændringen hænger i nogen grad sammen med en ændring i beregningsmåden.

Tidligere værdiansatte man den faste ejendom alene med hensyntagen til de »fremmede« behæftelser, der hvilede på den. Herved blev udlægsværdien lav som følge af lav prioritering. Medarvingspantebrevene opfattedes derfor som et udtryk for, hvorledes arvingerne indbyrdes fordelte boets friværdi imellem sig, og man anerkendte ikke, at arvingerne gennem deres aftaler kunne reducere det arveafgiftspligtige beløb.

Nu skal samtlige pantehæftelser, der påhviler ejendommen ved udlægget, derunder pantebreve til boet eller medarvingerne, tages i betragtning ved værdiansættelsen. Ejendommens udlægsværdi er derfor sat så meget højere. Det tab der består i kursnedslag på medarvingspantebrevene har medført en forhøjelse af udlægsværdien. Det er derfor afgiftsmæssigt korrekt, at medarvingspantebrevene kursansættes.

Faste ejendomme

Med skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982¹ er der indført nye regler om værdiansættelse af fast ejendom.

Disse regler er foranlediget af de ændrede vurderingsprincipper, som fra og med 17. alm. vurdering pr. 1. april 1981 anvendes for fast ejendom. Efter disse opgøres ejendomsværdien efter et kontantprincip, hvor kontantværdien opgøres på basis af en gennemsnitlig kursansat prioritering.

Cirkulæret og de deri indeholdte eksempler må siges at indeholde en væsentlig lempelse i praksis.

Den udlægsværdi, som af boet er anført i den endelige boopgørelse, skal underkastes en prøve af ligningskommissionen.

De pantehæftelser, som arvingen overtager i forbindelse med udlægget, omregnes til kontantværdi. Arvingens eventuelle yderligere vederlag og eventuelle aftægtsforpligtelser ansættes til pari og det beløb, der ifl. udlægget anses for afgjort ved arv, ansættes ligeledes til pari.

Summen af disse beløb udgør kontantværdien af arvingens vederlag til boet.

Såfremt der i overdragelsen medfølger løsøre, besætning, inventar m.v. fordeles det samlede kontante vederlag på ejendom og løsøre i forhold til den værdiansættelse boet har anført på de respektive aktiver i arveudlægsskødet.

1. Jfr. bilag 2, s. 359 ff.

Den del af det kontante vederlag, der herefter vedrører selve ejendommen sammenlignes med ejendommens senest bekendtgjorte officielle kontantvurderingssum.

Såfremt den beregnede kontantsum for selve ejendommen ikke afviger med mere end 15% – op eller ned – fra den kontantvurdering, der foreligger for ejendommen, skal ligningskommissionen ikke ændre den værdi, hvortil ejendommen m.v. er anført i arveudlægsskødet.

Boets værdi godkendes som den rette skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Såfremt den beregnede kontantværdi af selve ejendommen ligger mere end 15% under den offentlige kontantvurdering, skal boets udlægsværdi forhøjes med det manglende beløb og dette bliver derefter ejendommens skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Fra dette beløb trækkes den nominelle værdi af alle overtagne forpligtelser¹ og derved fremkommer det beløb, hvoraf arvingen skal betale arveafgift.

Sagt på en anden måde:

Det beløb, der mangler i, at den beregnede kontantværdi svarer til den offentlige kontantvurdering + 15% tillægges det beløb, som i skødet er anført som afgjort ved arv.

Såfremt boet har ansat ejendommen til en udlægsværdi, der omregnet som anført til beregnet kontantværdi, overstiger den offentlige kontantvurdering med mere end 15% skal ligningskommissionen gøre opmærksom herpå og forhøre, om der er særlige forhold, der begrundes den højere ansættelse, eller om boet ønsker værdien nedsat.

Sammenhængen mellem cirkulærets ovennævnte bestemmelser og skattemyndighedernes muligheder for at ændre værdiansættelsen, herunder mulighederne for i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, at lade aktiver vurdere af personer udmeldt af skifteretten er belyst i en række udtalelser fra skattedepartementet:

Et skattevæsen stillede følgende spørgsmål²:

Ifølge cirkulærets pkt. 12 kan skattemyndighederne i henhold til Kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, lade aktiver vurdere af personer udmeldt af skifteretten.

Under henvisning til at cirkulærets pkt. 6, afsnit 2, giver udtryk for, at hvis boets værdiansættelse af fast ejendom, omregnet til kontantværdi, højst er 15 pct. højere eller lavere end kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget for boet bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering efter Vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til Vurderingslovens § 2 A, skal værdiansættelsen (altså boets værdiansættelse) lægges til grund ved beregningen

1. Herunder eventuelle indeståender på konto for indvendig vedligeholdelse i en udlejningsejendom, jfr. Skd. medd. hf. 46, s. 192.
2. Jfr. Skd. 550-1-55, Skd. Medd. hf. 71, s. 643ff.

af arveafgiften – under henvisning til denne regel spørger det pågældende skattevæsen, om skattemyndighederne, hvis de finder, at kontantejendomsværdien er væsentligt forkert, kan anvende bestemmelsen i Kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, og lade en ejendom vurdere af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den foreliggende kontantejendomsværdi (som skattemyndighederne altså finder væsentlig forkert).

I tilknytning til dette første spørgsmål anmoder man dernæst om svar på, om skattemyndighederne efter de samme regler kan lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når der er foretaget ombygning efter sidste vurdering, og værdiansættelsen omregnet til kontant værdi er højst 15 pct. højere eller lavere end sidste kontantejendomsværdi med tillæg af den fulde ombygningsudgift.

Som et tillægsspørgsmål til disse to spørgsmål anmoder skattevæsenet om, i fald spørgsmålene besvares benægtende, at få oplyst, hvornår et aktiv (en ejendom) kan begæres vurderet efter de gældende bestemmelser.

Skattedepartementet svarede på de anførte spørgsmål følgende:

»Der er ved udfærdigelsen af det nævnte cirkulære bevidst foretaget en indskrænkning i den adgang, som skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til Kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, har til at lade en fast ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten.

Man har for at gøre reglerne om værdiansættelse af faste ejendomme lettere at praktisere både for boet og parterne i en gaveoverdragelse og for skatte- og afgiftsmyndighederne valgt at anvende den relevante kontantejendomsværdi (jfr. herom ad spørgsmål 3) direkte ved efterprøvelse af værdiansættelsen. Det bemærkes herved, at kontantejendomsværdien antages at være udtryk for ejendommens værdi i handel og Wandel ved kontant betaling på det for vurderingen afgørende tidspunkt (vurderingsterminen) jfr. Vurderingslovens § 6 jfr. § 10 og 6 A.

Da det offentlige må anses for at være nærmest til at bære risikoen for, at den af vurderingsmyndighederne fastsatte kontantejendomsværdi eventuelt er for lav, finder Skattedepartementet, at skatte- og afgiftsmyndighederne må være afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi efter reglerne i cirkulærets punkt 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jfr. cirkulærets punkt 6, 2. afsnit. Spørgsmål 1 må derfor besvares benægtende.

Skattedepartementet finder endvidere, at skatte- og afgiftsmyndighederne, selvom der er foretaget ombygning siden sidste vurdering, må være afskåret fra at lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, hvis værdiansættelsen, omregnet til kontantværdi efter reglerne i cirkulærets punkt 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, med mindre bekostningen har været af en sådan størrelsesorden, at der skal ske årsomvurdering, dvs. at bekostningen har udgjort mere end 5 pct. af den hidtidige kontantejendomsværdi og mindst 25.000 kr., jfr. Vurderingslovens § 2.

Når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under den relevante kontantejendomsværdi, jfr. pkt. 6, 3. afsnit eller hvor der i øvrigt er sket ændringer i ejendommens faktiske eller retlige status, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien, jfr. pkt. 8, kan skatte- og afgiftsmyndighederne lade ejendommen vurdere af personer udmeldt af skifteretten.

For det tredje spurgte det pågældende skattevæsen, om skatte- og afgiftsmyndighederne kan ændre værdiansættelsen i overensstemmelse med kontantejendomsværdien pr. 1. april 1984, når en ejendom eksempelvis udlægges pr. 1. juli 1984, og værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end kontant ejendomsværdien pr. 1. april 1983, og der ikke er foretaget om- eller tilbygninger mellem 1. april 1983 og 1. april 1984. Meddelelse om værdian-

sættelsen indsendes til myndighederne i august 1984, og vurderingen pr. 1. april 1984 offentliggøres inden for den i Kildeskattelovens § 16, stk. 4 fastsatte 3-måneders frist.

Hertil svarede Skattedepartementet:

»Skattedepartementet finder, at bestemmelsen i pkt. 6, 1. afsnit, om at kontantværdien skal sammenlignes med »den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter Vurderingslovens § 4 eller 4 A eller årsregulering efter Vurderingslovens § 2 A« skal forstås bogstaveligt, således at det afgørende i denne henseende er, om det for værdiansættelsen afgørende tidspunkt ligger før eller efter, at boet eller parterne har modtaget meddelelse om vurderingen, ikke om det ligger før eller efter vurderingsterminen, 1. april i det pågældende år, jfr. Vurderingslovens §§ 3, 4 og 4 A.

Spørgsmål 3 må derfor besvares benægtende.«

Der stilledes endeligt som det 4. følgende spørgsmål: Kan skatte- og afgiftsmyndighederne ændre en værdiansættelse, der omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end kontantejendomsværdien, når myndighederne inden for den i Kildeskattelovens § 16, stk. 4 fastsatte 3-måneders frist bliver bekendt med, at udlægsmodtageren efter indgivelse af boopgørelsen har videresolgt ejendommen for en kontantpris, der væsentligt overstiger værdiansættelsen.

Til dette 4. spørgsmål udtaler Skattedepartementet: »Som anført ad spørgsmål 1) finder Skattedepartementet ikke, at skatte- og afgiftsmyndighederne kan lade en ejendom vurdere af personer udmeldt af skifteretten, når værdiansættelsen omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi. Dette må gælde, uanset om udlægsmodtageren/gavemodtageren kort tid efter udlægget/gaveoverdragelsen sælger ejendommen til en kontantpris, der er væsentligt højere end værdiansættelsen. Det bemærkes i den forbindelse, at da udlægsmodtageren/gavemodtageren skal anvende udlægsværdien som anskaffelsessum ved det senere salg, jfr. § 14, stk. 2, i Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, vil fortjeneste som følge af den »lave« anskaffelsessum typisk blive beskattet ved udlægsmodtagerens/gavemodtagerens salg af ejendommen kort tid efter udlægget (gaveoverdragelsen).

Spørgsmål 4 må derfor besvares benægtende.

Har udlægsmodtageren derimod videresolgt ejendommen inden indgivelsen af boopgørelsen, vil oplysningerne om den opnåede kontantpris kunne indgå i overvejelserne af, om værdiansættelsen eventuelt bør ændres.«

Skattedepartementet har med den nævnte udtalelse givet en fortolkning af værdiansættelsescirkulærets vejledning angående værdiansættelser af fast ejendom; og dette er en fortolkning, hvorved der foretages en stramning af cirkulærets regler.

Værdiansættelsescirkulærets vejledning har måske nok hidtil været betragtet som netop en vejledning, man kunne falde tilbage på, såfremt skattemyndighederne ikke på anden måde havde en sikker målestok for en udlagt ejendomsværdi, som f.eks. såfremt et rækkehus udlægges, kort efter at et eller flere ganske identiske huse er afhændet til væsentligt mere, end hvad der svarer til kontantejendomsværdien med tillæg af 15 pct.

Hvis der i et sådant tilfælde ikke kan gennemføres en omvurdering af den udlagte ejendom af vurderingsmyndighederne, må den nu fastlagte for-

tolkning medføre, at en udlægsværdi omregnet til kontantværdi ikke kan forhøjes udover kontantejendomsværdien + 15 pct.

Det har formentligt også hidtil været opfattelsen, at skattemyndighederne, hvis den udlagte ejendom var videresolgt af udlægsmodtageren umiddelbart efter udlægget, uden videre kunne tage den opnåede salgspris – reguleret under hensyn til salgsvilkårene – som udtryk for ejendommens handelsværdi ved udlægget, og denne opfattelse må nok stadig føles som logisk og i rimelig overensstemmelse med lovens ord i Kildeskattelovens § 16.¹

Når departementet under besvarelse af det tredje spørgsmål anfører, at det afgørende er, om det for værdiansættelsen afgørende tidspunkt ligger før eller efter, at boet har modtaget meddelelse om vurderingen, ikke om det ligger før eller efter vurderingsterminen, så må denne konklusion nok underkastes en formålsfortolkning.

Det for værdiansættelsen afgørende tidspunkt er som bekendt den i henseende til udlægget aftalte udlægsgdato.

Hvis udlægsgdatoen i det i forespørgslen nævnte eksempel fastsættes med tilbagevirkende kraft, så kan det ikke være afgørende, at vurderingsresultatet ikke var boet bekendt den 1. juli 1984 – skæringsdagen. Det afgørende tidspunkt syntes mere naturligt at måtte være den dag, da boet træffer beslutning om udlægget, i eksemplet formentligt i august måned 1984.

Skattedepartementets ovenstående besvarelse er uddybet ved følgende afgørelse²:

En advokat, der var medhjælper for skifteretten i et bo, anmodede om en udtalelse om forståelsen af punkterne 6 og 12 i skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

På første skiftesamling blev det besluttet, at 7 boet tilhørende udlejningsejendomme skulle vurderes til brug ved arvingernes afgørelse af, om og hvorledes arveudlæg af ejendommene skulle finde sted, jfr. skiftelovens § 48. Der blev ikke iværksat nogen formel vurdering efter kildeskattelovens § 16, men ved valg af vurderingsmænd og ved orientering af skattevæsenet, dødsbobeskatningen, herunder indkaldelse af dødsbobeskatningen til besigtigelsesforretningen i forbindelse med vurderingerne, søgte man fra boets side at sikre sig, at dødsbobeskatningen ikke senere skulle rette indsigelser mod vurderingerne. Da vurderingerne forelå ultimo oktober 1983, viste det sig, at de væsentligt oversteg de seneste offentlige vurderinger, uden at der var foretaget ændringer af ejendommene, som kunne begrunde dette. I en skiftesamling i januar 1984 vedtog arvingerne at udlægge de 5 af ejendommene pr. 1. januar 1984 med vurderingerne som udlægsværdi, og senere er yderligere en ejendom udlagt pr. 1. januar 1984 og en ejendom udlagt pr. 1. juni 1984, begge med vurderingerne som udlægsværdi.

1. En fortielse heraf er, i hvert fald hvis salgsprisen ligger væsentligt over udlægsværdien, blevet anset for strafbar efter kildeskattelovens § 74, jfr. 4. udgave s. 197.

2. Skd. 550-3041-97, jfr. Skd. Medd. hf. 72, s. 55 ff.

Foranlediget af skattedepartementets skrivelse af 24. maj 1984 (skd. 550-1-55), der er optaget i »Afgørelser fra Skattedepartementet nr. 6 af 17. september 1984, spurgte advokaten:

1) Kan boet forlange, at skatte- og afgiftsmyndighederne ved arveafgiftsberegningen lægger værdiansættelser til grund, der omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end de relevante kontantejendomsværdier, jfr. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, selv om ejendommen er udlagt til arvingerne med de højere vurderinger som udlægsværdi.

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, har advokaten under henvisning til, at vurderingsmændene fik til opgave at foretage vurderingerne i henhold til cirkulærets bestemmelser spurgt:

2) Skal bestemmelserne i cirkulærets pkt. 12, 1. afsnit, og den deri indeholdte henvisning til »de retningslinier, der er angivet ovenfor«, forstås således, at en vurdering efter kildeskattelovens § 16 skal ligge inden for den ramme, at værdien omregnet til kontantværdi efter cirkulærets pkt. 5, højst er 15 pct. højere eller lavere end den relevante kontantejendomsværdi, jfr. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, forudsat at der ikke er sket ændringer af ejendommen siden denne vurdering.

3) Vil skatte- og afgiftsmyndighederne være forpligtede til at acceptere, at de foretage á conto-udlæg ændres således at ejendommene udlægges arvingerne til værdier, der omregnet til kontantværdier efter cirkulærets pkt. 5 højst er 15 pct. højere eller lavere end de relevante kontantejendomsværdier, jfr. cirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, stadig under forudsætning af, at der ikke er sket ændringer af ejendommene siden denne vurdering.

Skattedepartementet svarede:

Ad spørgsmål 1 og 2:

Udgangspunktet ved arve- eller gaveoverdragelse af fast ejendom er, at ejendommens værdi skal ansættes til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, jfr. lov om afgift af arv og gave §§ 17-19 og kildeskattelovens § 16. I cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning fastholdes dette udgangspunkt, jfr. cirkulærets pkt. 4. Bestemmelserne i cirkulærets pkt. 6, der fastsætter retningslinier for, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere boets/parternes værdiansættelse, bygger af praktiske grunde på en forudsætning om, at værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen, omregnet til kontantværdi, normalt vil ligge inden for et interval, der afgrænses som den relevante kontantejendomsværdi +/- 15 pct. Når det imidlertid ved en vurdering i medfør af skiftelovens § 48 er konstateret, at denne forudsætning ikke holder, må skatte- og afgiftsmyndighederne efter skattedepartementets opfattelse være berettigede til at ændre værdiansættelsen til den af vurderingsmændene udfundne værdi, hvis en anden værdi er anvendt i boopgørelsen.

Spørgsmål 1 må således besvares benægtende.

Når en ejendom vurderes i medfør af kildeskattelovens § 16 skal ejendommens værdi i overensstemmelse med udgangspunktet fastsættes til ejendommens værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen – uden hensyntagen til den offentlige vurdering af ejendommen.

Spørgsmål 2 må således også besvares benægtende.

For så vidt angår *spørgsmål 3* bemærkes, at boet ikke er bundet af værdiansættelserne ved á conto-udlæggene, når den endelige boopgørelse indgives. Skatte- og afgiftsmyndighederne må imidlertid i en situation som den foreliggende være berettigede til at ændre værdiansættelsen til den af vurderingsmændene udfundne værdi, jfr. besvarelsen ad spørgsmål 1.

I sag skd. 5.7241-385 forelagde en bobehandler spørgsmålet om værdiansættelse af en sædegård, der i overensstemmelse med en arveladers testamente skulle falde i arv til en værdi, der var fastsat under handelsværdien. Skatte-

departementet udtalte, at værdiansættelsen skulle ske efter reglerne i kilde-skatteovens § 16, stk. 3 og 4. Ejendommens skatte- og afgiftsmæssige værdi skulle lægges til grund ved arveafgiftsberegningsen. Ejendomsarvingen skulle altså betale arveafgift og skifteafgift på grundlag af denne værdi. Hvis boet ville beskattes af avancen ved udlægget, – det var før den nye lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom – var det denne værdi, der skulle lægges til grund ved skatteberegningen, ligesom denne, når succession ikke finder sted, ville være arvingens anskaffelsessum (Skd. Medd. oktober 1980 s. 289-90).

Et bo anmodede om tilladelse til genoptagelse af værdiansættelsen af en fast ejendom, som i den endelige boopgørelse var optaget til udlægsværdi på baggrund af kontantvurderingen pr. 1. april 1981. Skæringsdagen var 1. maj 1982. Den senere bekendtgjorte kontantvurdering pr. 1. april 1982 viste en nedgang i kontantvurderingen på 100.000 kr. Skattedepartementet tillod, at værdiansættelsen genoptoges på betingelse af, at en evt. ændret værdi blev lagt til grund for arvedelingen. (Skd. 550.3041.18. SD 360.403.211).

Landsskatteretten har i følgende kendelse taget stilling til værdiansættelsen af en anpart i et ejendomsinteressentskab, som blev solgt ved offentlig auktion til universalarvingens ægtefælle:

4-80-986/2-17

Boet efter den d. 3. juli 1980 afdøde A klager over, at skatterådet har ansat en værdi af den afdøde tilhørende anpart 10/290 i I/S N til 62.066 kr., medens boet har medregnet værdien med 500 kr. ved den endelige boopgørelse.

Det fremgår af sagens oplysninger, at det ikke var muligt at finde en køber til den omhandlede anpart, og at boets advokat derfor så sig nødsaget til at begære offentlig auktion, hvor andelen blev solgt for 500 kr. Over for landsskatteretten har advokaten påstået denne værdi lagt til grund, idet han har gjort gældende, at skatterådet har savnet grundlag for at bortse fra den ved auktionen opnåede faktiske salgspris. Han har herved henvist til skiftelovens § 27, jf. § 56, jf. retsplejelovens § 538 b, stk. 2, hvorefter et bos aktiver som hovedregel skal sælges ved auktion. Endvidere har han henvist til skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982, hvorefter værdien af et bos aktiver skal ansættes til deres værdi i handel og vandel, hvorved forstås prisen på det åbne marked. Advokaten har derfor gjort gældende, at en offentlig auktion i såvel skifteretlig som afgiftsmæssig henseende er et sådant åbent marked, hvorved der skal lægges vægt på, at offentligheden gennem Statstidende og den lokale presse er blevet orienteret om auktionens afholdelse, og alle har haft lejlighed til at afgive bud. At en af arvingerne blev højstbydende kan ikke fratage auktionen sin karakter af åbent marked. Subsidiært har klageren gjort gældende, at skatterådet har savnet grundlag for at ansætte værdien af anparten til et beløb over 15.000 kr., idet dette beløb må være udtryk for aktivets højeste værdi i handel og vandel, hvorved er henvist til en af ejendoms-mægler afgiven udtalelse om værdiansættelsen.

Ved den af skatterådet truffene afgørelse er der henset til, at en værdifastsættelse, der finder sted ved en offentlig auktion, bør accepteres, såfremt aktivet afstås til en helt udenforstående og uafhængig tredieemand. Dette er ikke tilfældet i nærværende sag, hvor salget er sket til universal-

arvingens ægtefælle, der efter det oplyste i forvejen havde en andel på 82/290 af ejendomsinteressentskabet. Skatterådet har derfor ikke fundet sig bundet af salgssummen, uagtet salget skete ved en offentlig auktion. Skatterådet har endvidere heller ikke fundet sig bundet af den af ejendomsmægleren foretagne vurdering på 15.000 kr., og da værdierne af de i interessentskabet værende aktiver ikke er anfægtet, er værdien ansat på grundlag af interessentskabets nettoformue, og anparten er herefter opgjort til 62.066 kr.

Under sagens behandling har statsskattedirektoratet afgivet en udtalelse, hvorved der er henvist til, at en universalarvings ægtefælle ikke i relation til et dødsbo kan anses for en uafhængig tredie-mand, i hvert fald ikke hvis det på forhånd må stille sig så godt som sikkert, at der på auktionen ikke melder sig udenforstående og uafhængige købere, som er interesseret i at erhverve det pågældende aktiv. Man har endvidere henvist til, at et dødsbosalg af fast ejendom (eller andel af fast ejendom) til arvinger eller disses nære pårørende ikke anses som et salg i det åbne marked i medfør af skatteministerens værdiansættelsescirkulære af 17. november 1982, og at dette også må gælde, hvis salget til de pågældende sker på en offentlig auktion. Endelig er der henvist til, at der i interessentskabsandelen indgår bankindestående og obligationer, der alene har en værdi på ca. 20.000 kr., hvorfor en værdiansættelse af anparten, der tillige indeholder andelen af den faste ejendom, på i alt 500 kr. efter statsskattedirektoratets opfattelse må være uantagelig. På baggrund af ejendomsinteressentens regnskab for 1982 og værdiansættelsescirkulærets punkt 6 og 7 har direktoratet foreslået, at værdiansættelsen indgår med 335.529 kr., hvoraf boets andel udgør ca. 11.500 kr. Under hensyn til boets andel af interessentskabets aktiver og passiver kan værdien herefter opgøres til 16.232 kr.

I relation til denne opgørelse har boets advokat fastholdt sin principale påstand, subsidiært at anpartens værdi ansættes til nævnte beløb, 16.232 kr.

Landsskatteretten er enig i, at den ved auktionen opnåede salgsværdi under de foreliggende omstændigheder ikke kan anses som udtryk for andelens værdi i handel og vandel. Retten kan herefter tiltræde advokatens subsidiære påstand, således at andelens værdi ansættes til 16.232 kr.

Driftsbygninger

Af hensyn til succession eller beskatning i henseende til afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse, må boet, såfremt det i den forbindelse vil gøre gældende, at ikke alle foretagne afskrivninger er genvundne, ved værdiansættelsen lade foretage en selvstændig ansættelse af den værdi, hvorved hver enkelt afskrivningsberettiget bygning indgår i ejendommens samlede udlægsværdi.

Særlige værdibegrænsende forhold

I visse tilfælde kan udlægsværdien påvirkes af særlige lovbestemmelser eller kontraktlige forpligtelser.

LSR. I. 1972 nr. 1-DB. 14

Boet efter afdøde fhv. smedemester A klager over, at skatterådet for X skattekreds i medfør af bestemmelse i kildeskattelovens § 16, stk. 4, har ansat værdien af en af boet til en arving udlagt ejendom til 120.000 kr.

Det fremgår af sagen, at den pågældende, der har hensiddet i uskiftet bo efter sin den 7. april 1959 afdøde ægtefælle, er afgået ved døden den 4. februar 1972, og at der blandt boets aktiver forefindes en fast ejendom, der ved den 14. almindelige vurdering er ansat til 100.000 kr. i ejendomsværdi, heraf grundværdi 19.200 kr.

Det fremgår endvidere af sagen, at to vurderingsmænd efter den pågældendes død har vurderet ejendommen til 120.000 kr. med en kontant udbetaling på 20.000 kr., og at ejendommen i den af advokaten i medfør af kildeskattelovens § 14 A indgivne opgørelse, der er dateret den 30. maj 1972, er optaget til den af vurderingsmændene ansatte handelsværdi, 120.000 kr.

Ved arveudlægsskøde af 17. januar 1973 er ejendommen overdraget til den ene af arvingerne for 70.000 kr., og i den endelige boopgørelse pr. 18. juni 1973 er den medregnet med dette beløb. Som nævnt har skatterådet ansat værdien på opgørelsestidspunktet til 120.000 kr.

Boets advokat har protesteret mod denne værdiansættelse, idet han har henvist til en af jordbrugskommissionen den 5. april 1972 afgiven erklæring med bl.a. følgende indhold:

»Vedrørende arbejderboligen matr. nr. N.N., opført som arbejderbolig i henhold til lov nr. 139 af 13. april 1938 med tillæg opført 1942 af arbejdsmand A.

Arbejderboligen skal nu afhændes til en datter, og prisen kan ansættes til 70.000 kr.«

Advokaten har anført, at en ejendom, der er omfattet af lovgivningen om arbejderboliger på landet, efter de af jordlovsudvalget fastsatte særlige betingelser alene må videreoverdrages til en af jordbrugskommissionen godkendt pris, og at dette for den omhandlede ejendoms vedkommende må medføre, at ejendommens værdi må indgå i boopgørelsen med den af jordbrugskommissionen godkendte overdragelsessum 70.000 kr.

Landsskatteretten kan tiltræde advokatens påstand, der ligeledes er tiltrådt af statens ligningsdirektorat, og den omhandlede ejendom må følgelig indgå i arvebeholdningen med 70.000 kr.

Båndlæggelse uden betydning

Ved værdiansættelsen tillægges det ingen betydning, at ejendommen båndlægges for udlægsmodtageren, jfr.

LSR. I. 1972 nr. 5-DB. 11.

Boet efter afdøde repræsentant N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat værdien af en boet tilhørende ejendom til 150.000 kr.

Det fremgår af sagen, at boet i en § 14-opgørelse den 24. januar 1973 over aktiver og passiver ved dødsfaldet den 24. november 1972 ansatte ejendommens handelsværdi til 100.000 kr., svarende til den senest foretagne ejendomsvurdering, men at skatterådet den 9. marts 1973 meddelte boet, at handelsværdien ville være at ansætte til 130.000 kr. i den pågældende opgørelse.

Ejendommen blev i den endelige boopgørelse pr. 1. oktober 1973 optaget af boet til 130.000 kr. og udlagt som båndlagt for livstid til en af boets arvinger, men skatterådet har under hensyn til, at ejendommen ved den 15. almindelige vurdering pr. 1. april 1973 blev ansat til ejendomsværdi 150.000 kr., forhøjet bobeholdningen med yderligere ejendomsværdi, 20.000 kr.

Boet har under henvisning til, at skatterådets meddelelse af 9. marts 1973 om værdiansættelsen til 130.000 kr. må anses for en begunstigende forvaltningsakt og derfor må anses for bindende, samt til, at ejendommen udlægges som båndlagt, påstået værdien af den nævnte ejendom nedsat til 130.000 kr.

Statens ligningsdirektorats II' afdeling har under sagens behandling for landsskatteretten udtalt, at ejendommens handelsværdi pr. 1. oktober 1973 skønnes at være ca. 150.000 kr.

Statens ligningsdirektorat har til støtte for den påklagede værdiansættelse udtalt, at skatterådets værdiansættelse i forbindelse med § 14-opgørelsen efter ligningsdirektoratets formening ikke er bindende for værdiansættelsen i den endelige boopgørelse, i hvilken forbindelse det anføres, at der ikke kan afgives forhåndsbesked om værdiansættelsen af et aktiv. Hvad specielt det af ligningsdirektoratets II' afdeling udøvede skøn angår, bemærker man, at der ved dette er taget hensyn til den pr. 1. oktober 1973 faktisk indestående pantegæld, hvorimod den omstændighed, at arvingens arv båndlægges, ikke kan øve nogen indflydelse på udlægsværdien, der ifølge kildeskattelovens § 16 skal ansættes til værdien i handel og vandel på skæringsdagen i den endelige boopgørelse, alene med hensyntagen til de byrder m.v., der hviler på ejendommen som sådan.

Idet bemærkes, at landsskatteretten kan tiltræde de af statens ligningsdirektorat fremførte synspunkter, og at retten herefter ikke har fundet grundlag for at tilsidesætte skatterådets skøn over det beløb, hvormed den pågældende ejendom skal indgå i den endelige boopgørelse, vil den påklagede værdiansættelse være at stadfæste.

Samejeforhold uden betydning

Man lægger heller ikke vægt på, at der foreligger et sameje jfr.

LSR. I. 1972 nr. 6-DB. 5.

Boet efter fru N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds skønsmæssigt har ansat værdien af halvparten af en boet tilhørende ejendom til 125.000 kr.

Det er under sagens behandling oplyst, at ejendommen har været i ligeligt sameje mellem afdøde og frk. P.P., og ved boopgørelsen er halvparten medregnet til 80.000 kr., til hvilket beløb, den ved arveudlægsskøde er udlagt til en arving, der er niece af medejeren. Boet har over for landsskatteretten henvist til, at der må gives et nedslag i den ideelle anpart af ejendommen, når der er tale om et samejeforhold.

Skatterådet har ansat værdien af den omhandlede ejendom til 275.000 kr., men på grund af lav prioritering er denne værdi nedsat til 250.000 kr., hvorefter halvparten ved boopgørelsen medregnes til 125.000 kr.

I medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, kan skattemyndighederne ændre værdiansættelsen, hvis den finder, at ansættelsen ikke svarer til værdien i handel og vandel på skæringsdagen i den endelige boopgørelse, og statens ligningsdirektorats II' afdeling har under sagens behandling udtalt, at ejendommens handelsværdi må antages at være 250.000 kr., idet man ikke finder at kunne udtale sig om, hvorvidt og i hvilket omfang det eksisterende samejeforhold har indflydelse på værdien af den ideelle anpart af ejendommen.

Landsskatteretten finder efter det oplyste ikke grundlag for at fravige det ved ansættelsen udøvede skøn over værdien af ejendommen, ligesom man tillige kan tiltræde, at værdien af en anpart af ejendommen beregnes som en brøkdel af hele ejendommens værdi. Ansættelsen vil herefter være at stadfæste.

Landsskatteretten har behandlet et samejespørgsmål i en særlig situation, hvor medejeren havde forkøbsret til ejendommen.

1978-3-Db. 5.

1. februar 1978.

Boet efter A havde i den endelige boopgørelse, der var udfærdiget med 24. august 1976 som skæringsdag, medregnet den afdøde tilhørende halvdel af en fast ejendom med en værdi på 36.000 kr., medens skatterådet havde ansat værdien deraf til 117.500 kr.

Boets advokat henviste til, at afdøde i 1970 havde solgt halvdelen af ejendommen, som hun hidtil havde ejet alene, til en søster, og at der i forbindelse med salget var tinglyst følgende servitut på ejendommen:

»Såfremt sælgerinden eller køberinden eller en af disses boer ønsker at afhænde den dem tilhørende halvdel af ejendommen, har medejeren ret til at købe den pågældende halvdel af ejendommen for 72.000 kr. at berigtige ved udstedelse af pantebrev for købesummen, hvilket pantebrev skal forrentes med 4 pct. p.a. og afdrages over 20 år med lige store halvårslige afdrag.«

Under henvisning hertil nedlagde boets advokat påstand om, at den boet tilhørende halvdel af ejendommen blev ansat til den i skødet i 1970 aftalte salgssum, idet han gjorde gældende, at forkøbsretten beroede på en gensidigt bebyrdende aftale.

Det var i øvrigt oplyst, at afdøde ved testamente af 17. november 1966 havde indsat søsteren som universalarving, hvorfor den boet tilhørende halvdel af ejendommen var udlagt til hende.

Efter det foreliggende fandt landsskatteretten, at det forhold, at medejeren af ejendommen i henhold til testamentet var indsat som universalarving, måtte bevirke, at ejendommen på det for afgiftsberegningen afgørende tidspunkt måtte ansættes til dens handelsværdi, og at der herefter ikke var anledning til at indrømme nedslag i handelsværdien på grund af forkøbsretten.

Da retten ikke i øvrigt fandt grundlag for at tilsidesætte det af skatterådet udøvede skøn over ejendommens værdi på skæringstidspunktet, blev ansættelsen af ejendommens værdi herefter stadfæstet.

Boligret tinglyst

Det kan ikke antages, at en boligret, der i kraft af arveladers bestemmelse ellign. som led i arvedelingen tinglyses på en fast ejendom, skal tages i betragtning ved ansættelse af udlægsværdien.

Derimod foreligger der en afgørelse, der viser, at en boligret, der allerede inden dødsfaldet hvilede på ejendom, kan tages i betragtning. Dette var tilfældet i

LSR. I. 1972 nr. 3-DB. 5.

Boet efter afdøde N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds ved den endelige boopgørelse har ansat værdien af den boet tilhørende ejendom til 200.000 kr.

Det er oplyst, at N.N. afgik ved døden den 25. november 1970, at afdøde var enkemand og ikke havde livsarvinger, men at hans broder ved testamente var indsat som eneste arving.

Ved den endelige boopgørelse pr. 15. september 1972 blev værdien af boets ejendom medregnet med 160.000 kr., svarende til ejendomsværdien ved 14. almindelige vurdering pr. 1. august 1969.

Skatterådet har imidlertid ansat værdien af ejendommen til 200.000 kr.

Boets advokat har protesteret mod denne ansættelse, idet han har henvist til, at der på ejendommen, der er erhvervet af afdøde i 1935, i 1938 er lyst en deklaration om livsvarig fribolig m.v. for den nævnte broder, og at ejendommen med denne deklaration formentlig er usælgelig, hvorfor deklarationen antagelig burde have medført, at ejendommen i den endelige boopgørelse var blevet ansat under ejendomsværdien.

Ansættelsen af ejendommens værdi i den endelige boopgørelse må foretages på grundlag af ejendommens antagelige salgspris på normale salgsvilkår på boopgørelsestidspunktet med hensyntagen til den faktiske prioritering m.v.

Statens ligningsdirektorats afdeling for vurdering af fast ejendom har efter besigtigelse af ejendommen udtalt, at handelsværdien for denne under de angivne betingelser og med hensyntagen til den nævnte deklaration om arvingens bopælsret skønnes at have været 120.000 kr.

Den ved den endelige boopgørelse ansatte værdi af ejendommen vil herefter være at nedsætte til 120.000 kr.

En fast ejendom, der er behæftet med en ældre boligret, skal vurderes uden hensyntagen til boligretten. I vurderingssummen skal herefter fradrages boligrettens kapitalværdi ansat på grundlag af den årlige værdi (der ansættes under kritik af ligningskommissionen) og med kapitalisationsfaktor efter den berettigedes alder, under skifterettens/skatte departementets kritik, jfr. LSR. I. 1974 nr. 1-DB. 7 og følgende landsskatteretskendelse:

4-81-981/4-17

3. april 1984

Dødsboet efter den den 8. december 1979 afdøde A klager over, at skatterådet ved den endelige boopgørelse har ansat værdien af en boet tilhørende ejendom, matr. nr. NN, til 380.000 kr., incl. fradrag for kapitaliseret værdi af livsvarig boligret, 54.000 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at endelig boopgørelse er udfærdiget med den 8. marts 1981 som skæringsdag, og at den nævnte ejendoms handelsværdi heri er angivet således:

Værdi af fast ejendom	250.000 kr.
+ overtagne prioriteter excl. boligretsforpligtelse	296.655 kr.
Nettoværdi	<u>+46.655 kr.</u>

Det er endvidere oplyst, at der på ejendommen er tinglyst livsvarig boligret for afdødes stedmoder, og at den kapitaliserede værdi af denne boligret udgør 54.000 kr., hvilket beløb ikke indgår i den af boet foretagne opgørelse af ejendommens handelsværdi.

Statsskattedirektoratets afdeling for vurdering af fast ejendom har efter en besigtigelse af den omhandlede ejendom overfor landsskatteretten udtalt, at ejendommens afgiftsmæssige værdi pr. 8. marts 1981 på grundlag af de i skatte departementets cirkulærer af 11. februar 1976 og 15. februar 1977 angivne retningslinier for værdiansættelsen skønnes at være 350.000 kr., heri indregnet værdien af boligretten.

Boets advokat har under sagens behandling for landsskatteretten principalt påstået den ansatte værdi af ejendommen nedsat til det i boopgørelsen angivne beløb, 250.000 kr. Subsidiært har han påstået værdien nedsat til 286.000 kr.

Til støtte for den principale påstand har advokaten henvist til, at den i boopgørelsen medregnede værdi af ejendommen, 250.000 kr., er i overensstemmelse med en på skifterettens foranledning foretagen vurdering af ejendommen.

Til støtte for den subsidiære påstand har advokaten henvist til, at ejendommen ved 17. almindelige vurdering af 1. april 1981 er vurderet til en kontantværdi på 340.000 kr.

Efter det oplyste finder landsskatteretten i overensstemmelse med advokatens subsidiære på-

stand, at den omhandlede ejendom ved boopgørelsen bør medregnes med en værdi af 340.000 kr. excl. værdi af boligret.

Nettoværdien af ejendommen i boopgørelsen opgøres herefter således:

Værdi af ejendom		340.000 kr.
+ kapitaliseret værdi af boligret	54.000 kr.	
+ overtagne prioriteter	296.655 kr.	350.655 kr.
Nettoværdi		<u>+10.655 kr.</u>

Et lidt kompliceret tilfælde om boligret har været forelagt skattedepartementet:

En aftægtsnyder var ved ejerens testamente tillagt en livsvarig boligret, og skifteretten forespurgte, om modtageren skulle svare arveafgift eller om brugsretten skulle indkomstbeskattes.

Statsskattedirektoratet udtalte i sag F.70896, at brugsrettens kapitaliserede værdi var arveafgiftspligtig for brugeren, men at der ved opgørelsen af det arveafgiftspligtige beløb burde ske fradrag med den kapitaliserede værdi af den aftægtsret, som hidtil havde tilkommet brugeren. Denne ville være indkomstskattepligtig efter statsskattelovens § 4 c af brugsrettens årlige værdi (Skd. 5. 7219-28).

Rentenydelser

Når der er tillagt en arving eller legatar en brugs-, rente- eller indtægtsnydelse, f.eks. brugsret til fast ejendom eller løsøre eller retten til at oppebære renter af en kapital eller indtægter af en fast ejendom eller løsøre, skal skattemyndigheden efterprøve ansættelsen af rettens årlige værdi, mens skifteretten påser, om der er anvendt den rette kapitaliseringsfaktor.

Den årlige værdi af retten til at oppebære renter af en kapital, der er anbragt i rentebærende værdipapirer, eller som indestår på konti i et pengeinstitut, ansættes til det faktiske afkast på det tidspunkt, hvor ydelsen begynder at løbe. Hvis kapitalen foreligger kontant, opgøres indtægten heraf til 6 pct.

Hvis en rentenydelseskapital, der i henhold til testamente skal anbringes i værdipapirer, foreligger kontant eller indstår på en konto, når boopgørelsen udfærdiges, skal værdipapirernes faktiske afkast lægges til grund ved fastsættelsen af rettens årlige værdi, når værdipapirerne købes inden udløbet af 3 månedersfristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4. Det samme gælder i andre tilfælde, hvor anbringelse i værdipapirer er tilsigtet.

Ved efterprøvelsen af en rentenydelsesrets årlige værdi havde ligningskommissionen påset, at den pr. 15/9 1981 til båndlæggelse foreliggende kapital indgik i ansættelsen med et beløb svarende til kapitalens årlige renteafkast på kr. 129.075 i overensstemmelse med reglerne i skattedepartementets cirkulære af 17/11 1982.

I en tillægsboopgørelse havde boet suppleret ovennævnte beløb med et årligt afkast på 6% af den foreliggende kontante kapital. Da der ikke forelå testamentariske bestemmelser om, at kapitalen skulle anbringes i værdipapirer, godkendte ligningskommissionen værdiansættelsen.

Spørgsmålet om denne værdiansættelse blev forelagt skattedepartementet. Amtsskatteinspektora-tet udtalte i forbindelse hermed, at der den 19/1-1983 var indkøbt obligationer for nominelt kr. 161.000, til hvilket indkøb må formodes anvendt den yderligere kontante arv, der har været anled-nig til tillægsopgørelsen, samt at de pågældende obligationer var anskaffet inden for 3-mdrs's fristen anført i værdiansættelsescirkulærets pkt. 38, idet 3-mdr's fristen løb fra den 19/11-1982.

Ligningskommissionen havde imidlertid allerede godkendt tillægsopgørelsen den 7/1-1983, dvs. på et tidspunkt, hvor obligationerne endnu ikke var anskaffet.

Da det endvidere fremgik af testamentet, at rentenydelseskapitalen skulle forblive i pengeinsti-tuttets forvaltningsafdeling, hvilken omstændighed gjorde det nærliggende at antage, at anbringelse i værdipapirer måtte anses for tilsigtet, uanset at dette ikke var udtrykkelig bestemt, fandt amts-skatteinspektora-tet, at afgiftsberegningen af det yderligere kontante beløb i henhold til tillægsopgø-relsen skulle ske på grundlag af de indkøbte obligationers faktiske renteaftast fremfor af en rente på 6% p.a.

Skattedepartementet tiltrådte amtsskatteinspektora-tets udtalelse, hvorefter der ved fastsættelsen af den årlige værdi af rentenydelsen af det af tillægsboopgørelsen omfattede kontantbeløb burde have været taget udgangspunkt i det faktiske renteaftast på de indkøbte kreditforeningsobligatio-ner (550-3049-7).

Værdien på udlægstidspunktet

Det er værdien på udlægstidspunktet, der er afgørende for værdiansættelsen, jfr. følgende afgørelse i

LSR. I. 1973 nr. 2-DB. 1.

Boet efter afdøde fru N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds til brug ved endelig ansættel-se af bobeholdningen med skæringsdag pr. 1. oktober 1973 har ansat værdien af dødsboets faste ejendom til 105.000 kr.

Den påklagede værdiansættelse svarer til ejendomsværdien ved 15. almindelige vurdering, idet skatterådet har tilsidesat boopgørelsen, hvor ejendommen var opført til

konstateret handelsværdi	96.000 kr.
+ salgsomkostninger	7.022 kr.
nettoværdi	88.978 kr.

Det fremgår af sagen, at arveladeren afgik ved døden den 28. februar 1973, og at den privatskif-tende universalarving i dødsboet under skiftet solgte boets faste ejendom til overtagelse pr. 11. juni 1973 ifølge slutseddel af 8. maj 1973 og skøde af 29. maj 1973, hvorefter den opnåede pris udgjorde 96.000 kr., medens omkostningerne i forbindelse med handelen beløb sig til 7.022 kr., som skulle udredes af sælgeren.

Skatterådet har hæftet sig ved skødets formulering, der går ud på, at den pågældende privatskif-tende person afhænder ejendommen, uden at der udtrykkeligt er anført noget om, at det sker på dødsboets vegne.

Skatterådets afgørelse er truffet ud fra den antagelse, at ejendommen er udlagt til arvingen forud for ejendomssalget.

Da der imidlertid ikke foreligger arveudlægsskøde eller anden dokumentation for, at dette er sket, og da der ved ejendommens salg under bobehandlingen er konstateret en nettoverdi for ejendommen på 88.978 kr., vil den påklagede værdiansættelse i overensstemmelse med boets påstand være at nedsætte til dette beløb.

og

LSR. I. 1972 nr. 2-DB. 4.

Dødsboet efter den den 19. april 1972 afdøde fru N.N., klager over, at X skatteråd har ansat værdien af boets ejendom til 325.000 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at boet har været undergivet privat skifte, der er sluttet ved indgivelse af endelig boopgørelse den 31. oktober 1972 med dødsdagen som skæringsdag, og at ejendommen i denne opgørelse blev angivet til værdi 274.500 kr.

Det er oplyst, at ejendommen blev solgt pr. 1. september 1972 for 360.000 kr., og den selvangivne værdi fremkommer ved, at der fra denne salgssum trækkes et anslået kurstab på sælgerpantebrevne på 30 pct. af 285.000 kr. eller 85.500 kr.

Det er fra boets side gjort gældende, at den angivne værdi er udtryk for handelsværdien på dødsdagen, idet der herved er henvist til det korte tidsrum mellem dødsdagen og salgsdagen.

Landsskatteretten må være enig med skatterådet i, at boets ejendom vil være at optage i den endelige boopgørelse til værdien i handel og vandel på skæringsdagen.

Idet bemærkes, at statens ligningsdirektorats afdeling for vurdering af fast ejendom, hvem sagen har været forelagt, har udtalt, at det anlagte værdiskøn ikke giver anledning til bemærkninger, og da landsskatteretten ikke i de i øvrigt foreliggende oplysninger har fundet grundlag for at ændre det af skatterådet udøvede skøn, vil den påklagede værdiansættelse være at stadfæste.

Da det, som nævnt, er værdien på udlægstidspunktet, der er afgørende ved værdiansættelsen i den endelige boopgørelse, kan der ikke tages hensyn til de vilkår, hvorunder ejendommen senere sælges.

Dette spørgsmål tog landsskatteretten stilling til i

LSR. I. 1972 nr. 4-DB. 8.

Boet efter gårdejer N.N., der er afgået ved døden den 11. februar 1971, og tidligere afdøde ægtefælle klager over, at skatterådet for X skattekræds i henhold til kildeskattelovens § 20, stk. 4, jfr. stk. 2, har ansat boets skattepligtige særlige indkomst for indkomståret 1972 vedrørende ejendommen matr.nr. ab til 89.146 kr.

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

Salgssum = handelsværdi pr. 11. maj 1972	625.000 kr.
+ kursnedslag, 20 pct. af 390.000 kr.	78.000 kr.
	<u>547.000 kr.</u>
+ reguleret anskaffelsessum	457.512 kr.
fortjeneste	89.488 kr.
+ 66⅔ pct.	59.658 kr.
	<u>149.146 kr.</u>
+ fradrag	60.000 kr.
	<u>89.146 kr.</u>

Det fremgår af sagens oplysninger, at skatterådet ved beregningen af den skattepligtige særlige indkomst for boets sidste indkomstår, 1. januar-11. maj 1972, har ansat salgssummen for den pågældende ejendom pr. 11. maj 1972 til den af boet pr. 17. november 1972 opnåede salgssum for ejendommen, 625.000 kr., idet der dog heri er godkendt kursnedslag på 20 pct. på de i forbindelse med handelen udstedte sælgerpantebreve med pålydende 390.000 kr.

Ifølge kildeskattelovens § 20, stk. 4, jfr. stk. 2, skal fortjeneste på aktiver, der endnu på 15 månedersdagen efter dødsfaldet er i behold i boet, medregnes i samme omfang ved boets indkomstopgørelse, som hvis de på dette tidspunkt var solgt til deres handelsværdi.

Statens ligningsdirektorats afdeling for vurdering af fast ejendom har under sagens behandling efter besigtigelse af den pågældende ejendom udtalt, at handelsværdien pr. 11. maj 1972 ved salg på sædvanlige vilkår kan skønnes til 525.000 kr.

Da landsskatteretten finder, at denne værdi vil være at lægge til grund ved sagens afgørelse, og at værdien ikke kan påvirkes af de vilkår, hvorunder ejendommen senere sælges, herunder kursnedslag på eventuelt sælgerpantebrev eller omkostninger i forbindelse med afhændelsen, vil den påklagede ansættelse være at ændre således:

Salgssum	525.000 kr.
reguleret anskaffelsessum	457.512 kr.
	<u>67.488 kr.</u>
+ 66⅔ pct.	44.992 kr.
	<u>112.480 kr.</u>
+ fradrag	60.000 kr.
særlig indkomst	<u>52.480 kr.</u>

til hvilket beløb ansættelsen vil være at nedsætte.

LSR. I. 1973 nr. 6-DB 22.

Boet efter A klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat værdien af boets faste ejendom, matr. nr. n.n. til 130.000 kr.

Det er oplyst, at den pågældende ejendom af boet er udlagt til de privatskiftende arvinger med virkning fra den 20. november 1974, der er skæringsdag for boopgørelsen, for 130.000 kr.

Det er endvidere oplyst, at ejendommen er solgt af de privat skiftende arvinger ved skøde af 18. marts 1975 for 130.000 kr. med en kontant udbetaling på 40.000 kr. og et ved handelen udstedt pantebrev med pant i den afhændede ejendom på 90.000 kr.

Boets advokat har nedlagt påstand om, at ejendommen ved boopgørelsen medregnes med en

værdi, der svarer til ejendomsværdien ved 15. almindelige vurdering, 98.000 kr., idet der efter advokatens opfattelse i den ved boopgørelsen medregnede værdi, 130.000 kr. må indrømmes kursnedslag på sælgerpantebrevet samt reduktion for mæglerløn.

I medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, skal ejendommen på skæringstidspunktet ansættes til værdien i handel og vandel, og statsskattedirektoratets afdeling for vurdering af fast ejendom har under sagens behandling for landsskatteretten efter besigtigelse af ejendommen udtalt, at dennes handelsværdi pr. 20. november 1974 skønnes at være 120.000 kr.

Da landsskatteretten kan tiltræde denne udtalelse, vil ejendommens værdi ved boopgørelsen være at medregne med 120.000 kr., idet der ikke ved boopgørelsen kan indrømmes kursnedslag på det efter skæringsdagen ved ejendommens salg fremkomne pantebrev eller indrømmes fradrag for ejendomsmæglerløn.

Ligningskommissionens fremgangsmåde

Når ligningskommissionen vil ændre¹ en af boet foretaget værdiansættelse på et aktiv, kan ligningskommissionen vælge en af to fremgangsmåder.

Kommissionen kan enten lade vurderingsmænd udmelde af skifteretten til at foretage vurdering af det pågældende aktiv, eller det kan ændre værdiansættelsen uden en sådan vurdering.

Ligningskommissionens frist

Hvis ligningskommissionen ønsker at vælge førstnævnte udvej, skal kommissionen inden 3 måneder fra modtagelsen af den endelige boopgørelse rette henvendelse til skifteretten om udmeldelsen².

Ændring efter vurdering

Når vurderingsmændenes resultat foreligger, skal ligningskommissionen inden 4 uger fra modtagelsen af dette vurderingsresultat meddele boet, om kommissionen ønsker boets værdiansættelse ændret.

Dette betyder, at hvis kommissionen ønsker, at vurderingsforretningens resultat skal lægges til grund, må meddelelse herom tilgå boet inden 4 uger fra vurderingens fremkomst; foretager kommissionen ikke en sådan henvendelse

1. jfr. Jan Hinze: Skatteprocessen, 2. udg. side 110-112.

2. Når der i en boopgørelse optages en skønsmæssigt ansat forventet dividende i en debtors konkursbo, foreligger der en værdiansættelse, der ikke kan ændres, når der er forløbet 3 måneder fra skattemyndighedens modtagelse af boopgørelsen. (F. 70432, Skd. 5. 7244-149).

delse til boet, er det fortsat boets værdiansættelse, der uanfægtet står ved magt¹.

Fristen løber fra det tidspunkt, hvor ligningskommissionen har modtaget vurderingsmændenes erklæring, jfr. følgende landsskatteretskendelse:

1982-6-Db. 1.

22. januar 1982.

Boet efter A påstod den af skatterådet foretagne ansættelse vedrørende værdi af good-will kendt ugyldig som følge af overskridelse af 4-ugersfristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 5. punktum.

Det fremgik af sagens oplysninger, at skifteretten i henhold til skatterådets herom fremsatte anmodning havde udmeldt to vurderingsmænd til vurdering af den til afdødes speditionsforretning knyttede goodwill. Denne blev i en den 9. oktober 1975 dateret vurderingsforretning ansat til en værdi af 150.000 kr. Skifteretten havde den 13. oktober 1975 videresendt vurderingsforretningen til skatterådet, som havde modtaget den dagen efter. Den 7. november 1975 havde skatterådet meddelt boet, at værdien af goodwill var ansat til 250.000 kr.

Boet henviste til, at det i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 5. punktum, var bestemt, at skattemyndigheden, hvis den ville ændre boets værdiansættelse, efter at vurdering var foretaget, skulle give boet meddelelse om ændringen inden 4 uger, efter at de udmeldte personer havde afgivet deres erklæring. Da erklæringen som nævnt var afgivet den 9. oktober 1975, mente boet, at skatterådets ansættelse af 7. november s.å. var ugyldig som for sent foretaget.

Landsskatteretten var af den opfattelse, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 5. punktum, måtte forstås under hensyntagen til, at vurderingsmændenes erklæring skulle afgives til skifteretten, der skulle gennemgå erklæringen, og at fristen for skatterådets eventuelle ændring af bobeholdningen herefter ikke kunne antages at løbe, før rådet havde modtaget erklæringen, såfremt denne som i nærværende tilfælde var videresendt af skifteretten uden ugrundet ophold.

Den påklagede ansættelse blev derfor anset som gyldigt foretaget.

Fire ugers fristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 5. pkt., har ikke relation til den vurdering, boet eventuelt måtte have fået foretaget i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 3, 2. pkt.

Dette er antaget i

LSR. I. 1972 nr. 6-DB. 2.

1. I dette tilfælde synes det ikke rimeligt at afkræve boet betaling af vurderingsomkostningerne, selv om ændringen beløber sig til mere end 10 pct.; når forhøjelsen ikke gennemføres, mister boet muligheden for at få den prøvet ved landsskatteretten. Reglen om betaling, når vurderingen går boet imod, er vel udtryk for et sagsomkostnings- og risikosynspunkt, der må have til forudsætning, at boet »taber« sin sag, hvad netop ikke er tilfældet, når skattemyndigheden forsømmer at foretage forhøjelse. Endeligt må bemærkes udtalelsen i den tidligere dødsbovejlednings side 79, hvor det for boets betalingspligt angives at være en betingelse, at vurderingsforretningen resulterer i, at de af boet anvendte værdier fraviges. Det er netop det, der ikke sker i dette tilfælde.

Boet efter fru N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds har forhøjet værdien af en til bobeholdningen hørende ejendom med 65.320 kr.

Det fremgår af sagen, at der i medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 3, på begæring af boet er foretaget vurdering af den pågældende ejendom, som ved boopgørelsen er medregnet i overensstemmelse hermed med følgende beløb:

Vurderingssum	600.000 kr.
+ kursnedslag på sælgerpantebreve, der forudsættes udstedt ved salg til fremmed køber	95.320 kr.
eller med	504.680 kr.

Ved den påklagede forhøjelse har skatterådet reduceret kursnedslaget under hensyn til, at den gennemsnitlige prioritering i énfamiliehuse udgør 44,2 pct.:

44,2 pct. af 600.000 kr.	265.200 kr.
faktisk prioritetsgæld i ejendommen	126.759 kr.
prioritering under gennemsnittet	138.441 kr.
nedslag under hensyn til uhensigts-	
mæssig prioritering 20 pct. =	27.688 kr.
afrundet til	30.000 kr.
hvorefter bobeholdningen på dette punkt er forhøjet med	65.320 kr.

Klagen til landsskatteretten angår alene denne forhøjelse.

Boets advokat har over for landsskatteretten påstået kursnedslaget forhøjet til det i boopgørelsen anførte beløb, idet han har anført, at skatterådet uberettiget har ændret den af de udmeldte vurderingsmænd foretagne vurdering, da den i kildeskattelovens § 16, stk. 4 nævnte frist på 4 uger, inden hvilken skattemyndigheden, såfremt den vil ændre boets værdiansættelse, efter at vurdering er foretaget, skal givet boet meddelelse, ikke er overholdt.

Landsskatteretten må lægge til grund, at den omtalte frist på 4 uger alene har relation til vurderinger foretaget efter anmodning af skattemyndighederne efter indgivelse af den endelige boopgørelse, således at der i nærværende tilfælde, hvor vurderingen er begæret af boet ikke kan gives dette medhold i påstanden om, at den af skatterådet foretagne værdiansættelse er uhjemlet som følge af stedfunden fristoverskridelse.

Advokaten har endvidere gjort gældende, at den pågældende ejendom i overensstemmelse med kildeskattelovens § 16 skal ansættes til værdien i handel og vandel på skæringsdagen under hensyntagen til den kursværdi, der kunne opnås af de sælgerpantebreve, der ville blive udstedt i forbindelse med en afhændelse af ejendommen.

Landsskatteretten kan ikke give boet medhold i, at værdien af ejendommen skal opgøres på grundlag af kontantprisprincip. Da landsskatteretten i øvrigt ikke har fundet grundlag for at tilside-sætte det af skatterådet ved den stedfundne forhøjelse indrømmede kursnedslag, må det have sit forblivende ved den påklagede ansættelse.

Når de udlagte aktiver er vurderet af de gennem skifteretten udmeldte vurderingsmænd, vil skattemyndighederne i almindelighed følge vurderingsmændenes vurdering, jfr. dødsbovejledningen s. 148 og følgende landsskatteretskendelse:

LSR 1987-5-Db 4.

9. april 1987

Boet efter A, der var afgået ved døden i maj måned 1979, klagede over den af skatterådet foretagne værdiansættelse af en aktiepost.

Det var oplyst, at der – med skæringsdato pr. 30/6 1981 – den 22/7 samme år var indgivet anmeldelse til ligningskommissionen om acontoudlæg med succession, efter hvilken boet til arvingen »A's Familiefond« havde udlagt aktier i et ejendomsaktieselskab B A/S for et nominelt beløb på 24.125 kr. til kurs 6.310, eller til 1.522.287 kr., og aktier i et køle- og industrihus C for nominelt 51.000 kr. til kurs 400.

Ligningskommissionen havde herefter ansat udlægsværdien af aktierne i B A/S til kurs 10.825, svarende til en værdi af 2.611.531 kr., medens skatterådet havde ansat værdien af disse aktier på grundlag af en skønsmæssigt beregnet kursværdi på 9.500 til 2.291.875 kr.

I anledning af den foretagne værdiansættelse havde boet gennem skifteretten ladet foretage udmeldelse af to vurderingsmænd for så vidt angik aktierne i ejendomsaktieselskabet B. Skifteretten havde herefter udmeldt en statsautoriseret ejendomsmægler og en fondsbørsvekslerer som vurderingsmænd. I den af disse vurderingsmænd foretagne vurdering af den nævnte aktiepost var værdien af aktierne – på grundlag af regnskabsmateriale m.v. samt en besigtigelse af ejendommen, som var selskabets mest betydende aktiv – opgjort til kurs 3.600 medio 1981. Vurderingsmændene havde herved lagt betydelig vægt på, at der på den pågældende ejendom var lyst deklaration om ret for X kommune til at købe ejendommen tilbage år 2022 eller senere uden at yde erstatning for bygninger eller andet. Vurderingsmændene havde fundet, at dette forhold måtte spille en sådan rolle for en eventuel køber, at kursen ikke med rimelighed kunne sættes højere end 3.600.

Boet nedlagde over for landsskatteretten påstand på, at kursen på aktierne i ejendomsaktieselskabet B blev fastsat i overensstemmelse med den af vurderingsmændene beregnede kurs 3.600, subsidiært at værdien af aktierne ikke kunne overstige den af boet fastsatte kurs på 6.310. Statsskattedirektoratets teoretiske kursberegninger måtte vige for skønsmændenes syn på aktiernes handelsværdi på det pågældende tidspunkt. Erklæringen var afgivet af to fagfolk, der på skifterettens foranledning var udmeldt til dette arbejde af deres brancheorganisationer, og en sådan erklæring kunne ikke uden videre ignoreres. Det måtte lægges til grund, at skønsmændenes udtalelse var et mere dækkende udtryk for aktiernes værdi end statsskattedirektoratets. For så vidt som statsskattedirektoratet havde anført, at der ved kursberegningen var taget hensyn til hjemfaldsforpligtelsen, var dette vel rigtigt, som kursberegningerne bl.a. arbejdede med selskabets indre værdi, hvor der var foretaget en nedskrivning på hjemfaldsforpligtelsen, men denne var foretaget efter et skematisk gennemsnit og gav ikke et reelt udtryk for den betydning, hjemfaldsforpligtelsen ville have for en udenforstående tredjemands overvejelser ved et eventuelt køb af aktierne.

Boets revisor henviste til de stærkt svingende skattekurser, der var noteret på de pågældende aktier, og som i dette tilfælde svækkede tilliden til, at den beregnede kurs svarede nogenlunde til disses handelsværdi. Kurserne pr. 1/1 1981, 1982, 1983 og 1984 var beregnet til henholdsvis 16.360, 10.825, 8.170 og 6.600, uanset at selskabet i denne periode havde de samme værdier, den samme indtjeningsevne og deklarerede de samme udbytter. – Endelig henviste boet til vestre landsrets dom af 3/10 1985 vedrørende Peter L. Steffensen, Guldager, der vel var anket til højesteret, men som måtte anses for gældende praksis, indtil højesterets afgørelse forelå.

Statsskattedirektoratet påstod værdiansættelsen beregnet på grundlag af kurs 10.285. Skattemyndighederne skulle følge statsskattedirektoratets kursvurderinger, der kun kunne fraviges, hvor der var påvist en omsætning i fri handel til en anden kurs. Der kunne ikke lægges afgørende vægt

på hjemfaldsforpligtelsen, der i øvrigt var indgået i kursberegningerne, og med hensyn til skønsmændenes vurdering var denne efter statsskattedirektoratets opfattelse ikke tilbundsående.

To retsmedlemmer fandt, at den af skønsmændene angivne kurs 3.600 måtte anvendes ved værdiansættelsen af de i sagen omhandlede aktier. Disse medlemmer fandt det betænkeligt at fravige sagkyndige personers vurdering af aktiernes værdi i handelsøjeblikket til fordel for statsskattedirektoratets teoretiske beregninger, der i hvert fald i dette tilfælde afveg så stærkt fra de betragtninger, en almindelig køber af aktierne måtte antages at ville anlægge, at de var mindre anvendelige. Når dertil kom den stærke svingning i de af statsskattedirektoratet beregnede kurser over en kortere årrække, stemte disse medlemmer for at nedsætte den påklagede værdiansættelse til 868.500 kr., svarende til kurs 3.600.

Eet retsmedlem (retsformanden) fandt ikke – med henvisning til reglerne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, hvorefter skattemyndighederne kan fravige en foretagens vurdering – tilstrækkeligt grundlag for at antage, at den af statsskattedirektoratet beregnede kurs på de omhandlede aktier ikke skulle være udtryk for disse reelle værdi på udlægstidspunktet. Dette medlem voterede herefter for, at værdiansættelsen af aktierne skete på grundlag af kurs 10.825.

Der blev truffet afgørelse efter flertallet, og den påklagede værdiansættelse blev herefter nedsat til 868.500 kr.

Ændring uden vurdering

Ligningskommissionen kan inden for 3 måneder fra modtagelse af boopgørelsen selv ændre værdiansættelsen på det pågældende aktiv¹, og kommissionen kan, når vurderingsforretningen foreligger, også foretage en ændring af boets værdiansættelse, der afviger fra vurderingsforretningens resultat. Ligningskommissionen bør dog i almindelighed følge vurderingsmændenes erklæring².

Kendelsen fra ligningskommissionen skal ikke forberedes ved en såkaldt »agter-skrivelse«. Skattestyrelseslovens regler om »agter-skrivelser« gælder kun inden for området ansættelse af indkomst og formue.

I modsætning til indkomst- og formueansættelsernes område, er ligningskommissionen med hensyn til værdiansættelser bundet af snævre frister, som ville blive forringede i forhold til lovens ord, såfremt en forudgående fremsendelse af en agter-skrivelse skulle finde sted.

Hvis skattemyndigheden ændrer boets værdiansættelse efter at den fastsatte frist er overskredet, nedsættes ansættelsen til den af boet anførte, således som det f.eks. skete i

LSR. I. 1972 nr. 4-DB 31.

1. Hvis skattemyndigheden inden for sin tre-måneders frist konstaterer, at ansættelsen er for lav eller for høj, må det antages, at den kan ændre ansættelsen.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 148, og LSR 1987-5-Db. 4 ovenfor s. 257.

Dødsboet efter den den 28. december 1972 afdøde A klager over, at skatterådet for X skattekreds ved den endelige boopgørelse har ansat værdien af en boet tilhørende ejendom, matr. nr. 1048 a, X bygrunde, til 270.000 kr., samt over, at skatterådet ikke har indrømmet nedsættelse af to af arvelodderne med et kursnedslag på 25 pct. på to sælgerpantebreve à 52.008 kr.

Det fremgår af sagens oplysninger, at dødsboet, der skiftedes privat mellem afdødes tre børn, ved skøde af 28. september 1973 afhændede ejendommen matr. nr. 1048 a, X bygrunde, til en af de tre arvinger til overtagelse pr. 1. april 1973. Købesummen udgjorde 245.000 kr., og i den endelige boopgørelse, der er udfærdiget med den 28. februar 1974 som skæringsdag, er ejendommens handelsværdi angivet til nævnte beløb.

Det er oplyst, at den endelige boopgørelse er modtaget i skatterådet den 6. marts 1974, og at skatterådets kendelse er afsagt den 10. juni 1974.

Efter det således oplyste, er skatterådets ansættelse af værdien af den faste ejendom foretaget efter udløbet af den i kildeskattelovens § 16, stk. 4, fastsatte frist på 4 uger¹. Den påklagede værdiansættelse vil følgelig være at nedsætte til det i boopgørelsen medregnede beløb, 245.000 kr.

Ligningskommissionens frist

I et offentligt skiftet bo regnes ligningskommissionens frist fra modtagelsen af den endelige boopgørelse.

Ved privatskiftede boer skal den endelige boopgørelse indleveres til skifteretten.

Boet skal samtidigt indlevere selvangivelse for boets sidste indkomstår til ligningskommissionen, såfremt boet er eller bliver skattepligtigt. Selvangivelsen skal vedlægges en kopi af den endelige boopgørelse.

Uanset om ligningskommissionen således er gjort bekendt med indholdet af den endelige boopgørelse, der er indgivet til skifteretten, begynder kommissionens frist efter kildeskattelovens § 16 først at løbe, når der fra skifteretten fremkommer den af skifteretten kontrollerede boopgørelse, jfr.

LSR. I. 1974 nr. 1-DB 15.

Boet efter A klager over, at X skatteråd ved ansættelsen af bobeholdningen har ansat værdien af ejendommen, matr. nr. n.n. til 220.000 kr.

Det fremgår af sagen, at den pågældende er afdød ved døden den 12. januar 1974, at boet er skiftet privat, og at endelig boopgørelse, der er udfærdiget med den 1. juni 1974 som skæringsdag, er indgivet til skifteretten den 14. juni 1974. Skifteretten har videresendt boopgørelsen til skatterådet, hvortil den er indgået den 15. januar 1975. I boopgørelsen er værdien af ovennævnte ejendom angivet til 175.000 kr. Skatterådets kendelse, ved hvilken ejendommens værdi forhøjes til 220.000 kr., er dateret den 10. marts 1975.

Det er endvidere oplyst, at boets advokat den 5. juli 1974 har indgivet et eksemplar af boopgørelsen direkte til skatterådet.

Boets advokat har over for landsskatteretten påstået den påklagede værdiansættelse nedsat til det selvangivne beløb, idet han gør gældende, at skatterådets kendelse må anses for ugyldig. Han

1. Skal formentlig være 3 måneder.

har til støtte herfor bl.a. anført, at skatterådet, såfremt rådet vil ændre en værdiansættelse i en endelig boopgørelse, i medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, skal give boet meddelelse herom inden 3 måneder efter opgørelsens modtagelse. Det er ikke i kildeskatteloven foreskrevet, at denne frist skal regnes fra det tidspunkt, hvor skatterådet modtager opgørelsen fra skifteretten, og da han har indgivet et eksemplar af opgørelsen til skatterådet den 5. juli 1974, er skatterådets kendelse afsagt efter udløbet af den nævnte frist. En modsat opfattelse vil ifølge advokaten medføre for stor usikkerhed for arvinger m.fl., da der ikke er foreskrevet nogen frist for skifterettens videresendelse af boopgørelsen til skatterådet.

I medfør af bestemmelserne i arveafgiftslovens §§ 26 og 31, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970, nr. 32, skal boopgørelsen, når boet skiftes privat, indgives til skifteretten i to eksemplarer. Der påhviler ifølge nævnte lovs § 31, skifteretten en vis undersøgelsespligt, og når denne undersøgelse er foretaget, skal det ene eksemplar af boopgørelsen videresendes til skatterådet. Landsskatteretten finder, at det følger af disse bestemmelser, at skatterådets efterprøvelse af værdiansættelserne ikke kan påbegyndes, før den skifteretten pålagte undersøgelse er tilendebragt, og at den i kildeskattelovens § 16, stk. 4, fastsatte frist på 3 måneder derfor må regnes fra det tidspunkt, hvor skatterådet modtager opgørelsen fra skifteretten. Da denne frist herefter ikke i det foreliggende tilfælde kan anses for overskredet, kan advokatens påstand om ugyldighed ikke tages til følge. Herefter, og da der ikke er fremsat realitetsindsigelse mod den af skatterådet foretagne værdiansættelse vil denne være at stadfæste.

I Højesterets dom af 14. december 1984 (15/1983)¹ blev det ligeledes antaget, at 3 månedersfristen for skattemyndighedernes adgang til at ændre værdiansættelserne løber fra det tidspunkt, boopgørelsen modtages af skattemyndigheden. Retten fandt endvidere, at risikoen for, at boopgørelsen efter at være afleveret til skifteretten ikke kommer frem til skattemyndigheden, måtte bæres af boet.

Ligningskommissionens meddelelse om en ændret værdiansættelse skal være kommet frem til boet på 3 månedersfristens sidste dag². Tidligere har det med udgangspunkt i følgende landsskatteretskendelser været antaget, at ligningskommissionen blot inden for den givne frist skulle træffe en endelig beslutning om værdiansættelsen, altså afsige en kendelse.

LSR. I. 1973 nr. 3-DB 18.

Dødsboet efter den den 10. juni 1973 afdøde A klager over, at skatterådet for X skattekreds i den endelige boopgørelse har ansat bobeholdningen således:

Bobeholdning ifølge modtagen boopgørelse	213.776 kr.
+ yderligere værdi af tilgodehavende hos B	25.000 kr.
	238.776 kr.
+ yderligere skat for 2. periode	10.255 kr.
bobeholdning herefter	228.521 kr.

1. Jfr. TfS 1985.159.

2. Jfr. dødsbovejledning s. 150.

Boets repræsentant har gjort gældende, at skatterådets ansættelse er ugyldigt foretaget, fordi den er sket efter udløbet af den i kildeskattelovens § 16, stk. 4, anordnede 3-måneders frist.

Det fremgår af sagens oplysninger, at skatterådet har modtaget endelig boopgørelse den 16. september 1974, og at skatterådet den 13. december 1974 har meddelt boets repræsentant, at rådet er sindet at ændre ansættelsen af bobeholdningen som foran anført. Skatterådets kendelse med hensyn til den endelige ansættelse er dateret den 30. december 1974.

Da skatterådets kendelse ikke er afsagt indenfor den i kildeskattelovens § 16, stk. 4, angivne frist på 3 måneder for ændring af værdiansættelsen i en endelig boopgørelse, vil den påklagede værdiansættelse være at nedsætte til det selvangivne beløb, eller 213.776 kr.

LSR. I. 1973 nr. 4-DB. 2.

Dødsboet efter den den 26. marts 1972 afdøde N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds ved ændring af forskellige i boopgørelsen foretagne værdiansættelser af pantebreve og aktier har forhøjet den i boopgørelsen opgjorte bobeholdning fra 1.061.677 kr. til 1.231.697 kr.

Boets advokat har under henvisning til bestemmelsen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 3. pkt., påstået den foretagne ansættelse kendt ugyldig, idet han har henvist til, at skatterådets kendelse ikke har været tilsendt ham rettidigt. Subsidiært har han påstået skatterådets kendelse ændret.

Boets advokat har over for landsskatteretten fremsat begæring om, at der afsiges selvstændig kendelse vedrørende den principale påstand, hvilken begæring landsskatteretten efter omstændighederne har imødekommet.

Det fremgår af sagens oplysninger, at skifteretten har modtaget boopgørelsen den 1. maj 1973, at skifteretten den 4. juni 1973 har afsendt boopgørelsen til skatterådet, at skatterådet først den 6. juni 1973 har modtaget boopgørelsen fra skifteretten, idet skatterådets kontor grundlovsdag den 5. juni 1973 har været lukket hele dagen, at skatterådets afgørelse er vedtaget på et skatteråds-møde den 5. september 1973, at skatterådets kendelse er afsendt samme dag, og at boets advokat den følgende dag, den 6. september 1973, har modtaget skatterådets kendelse.

Boets advokat har principalt påstået, at 3 måneders fristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 3. pkt., løber fra modtagelsen af boopgørelsen i skifteretten, således at nævnte frist klart er overskredet. Subsidiært har han gjort gældende, at fristen løber fra den 5. juni 1973, idet han har anført, at grundlovsdag er en almindelig arbejdsdag indtil klokken 12, og at boopgørelsen derfor må anses for modtaget af skatterådet denne dag uanset den stedfundne kontorlukning. Da skatterådets kendelse endvidere først er modtaget af ham på boets vegne den 6. september 1973, og da tidspunktet for modtagelsen efter hans opfattelse må anses for afgørende i denne relation er klagefristen, jfr. hans påstand, overskredet, selv om fristen regnes fra skatterådets modtagelse af boopgørelsen.

Ifølge kildeskattelovens § 16, stk. 4, 3. pkt., skal skattemyndigheden, hvis den vil ændre værdiansættelsen i en boopgørelse uden vurdering, »give boet meddelelse om ændringen inden 3 måneder efter opgørelsens modtagelse«.

For så vidt angår den principale påstand vedrørende ugyldighedsspørgsmålet finder landsskatteretten, at 3 måneders fristen ifølge den nævnte lovbestemmelse først begynder at løbe efter skatterådets modtagelse af boopgørelsen, og retten kan derfor ikke tage denne påstand til følge¹

For så vidt angår den subsidiære påstand vedrørende ugyldighedsspørgsmålet finder landsskatteretten efter sammenhængen dels med andre fristbestemmelser i kildeskatteloven, dels med de for folketinget ved lovforslagets behandling foreliggende bemærkninger, at den omhandlede 3 må-

1. Synspunktet er godkendt i dom af Østre Landsret af 25. maj 1977 i sag 4. afd. 300/1976.

neders frist er overholdt ved skatterådets afsendelse af kendelsen den 5. september 1973, og denne påstand kan derfor heller ikke tages til følge.

Hvis den endelige boopgørelse fejlagtigt kun anfører aktivernes skattemæssige værdi, er det ikke tilstrækkeligt, at ligningskommissionen sender opgørelsen tilbage med anmodning til boet om angivelse af handelsværdierne. Ligningskommissionens frist løber alligevel fra modtagelsen af den oprindelige opgørelse.

Boets klagefrist

En af ligningskommissionen rettidigt foretaget ændring af en værdiansættelse kan af boet inden 4 uger påklages til ligningskommissionen. Klage over ligningskommissionens afgørelse af denne klage kan indgives til skatterådet inden 4 uger. Skatterådets afgørelse kan derefter inden for en frist af 8 uger påklages til landsskatteretten¹.

Oversiddes fristen, afvises sagen, jfr. således:

LSR. 1972 nr. 5-DB. 6².

Boet efter N.N. klager over den af skatterådet for X skattekreds ved boopgørelsen foretagne ansættelse af værdien af matr. nr. 0000 til 270.000 kr.

Skatterådets ansættelse er meddelt boet den 11. januar 1973, medens klagen til landsskatteretten er indgivet ved skrivelse af 17. april 1973.

Da klagen således er indgivet efter udløbet af den i lovebekendtgørelse nr. 134 af 17. marts 1970 § 10 a foreskrevne frist på 4 uger for påklage til landsskatteretten, og da retten ikke i det i klagen anførte har fundet grundlag for i medfør af bestemmelserne i § 13, stk. 1, i ovennævnte lovebekendtgørelse at bortse fra klagefristens overskridelse, vil klagen være at afvise.

Kun boet som sådan kan klage

Påklage af en værdiansættelse kan kun ske af boet, ikke af enkelte blandt flere arvinger, som fastslået i

LSR. 1970 nr. 1 DB. 5.

N.N., der sammen med to søskende har overtaget fællesboet efter forældrene, den den 17. marts 1970 afdøde fru A, og tidligere afdøde ægtefælle, til privat skifte, klager over, at skatterådet for X skattekreds har ansat værdien af tre boet tilhørende pantebreve à 73.880,30 kr., der i den

1. Under den tidligere ordning, endnu delvis gældende i overgangsåret 1978, kunne skatterådets afgørelse påklages til landsskatteretten inden for en frist af 4 uger.
2. jfr. også LSR. 1975.183.

pr. 14. december 1970 udfærdigede boopgørelse er medregnet til kurs 35 eller med i alt 77.574 kr., til kurs 50 eller til 110.820 kr., således at bobeholdningen ifølge boopgørelsen, 227.888 kr. herved er forhøjet til 261.134 kr.

Klageren har over for landsskatteretten oplyst, at hans to medarbejdere ikke har villet påklage skatterådets ansættelse af boets nævnte pantebreve.

I medfør af bestemmelsen i landsskatteretslovens § 10 a skal klage til landsskatteretten over værdiansættelser i dødsboer indgives af boet¹, og da klagen efter det oplyste ikke er indgivet på boets vegne, vil denne være at afvise²

LSR 1985-6-Db. 3. (= LSR 1985.115)

11. april 1985.

Bobeholdningen i boet efter A, som var lodtagen for 2/3 i boet efter den tidligere afdøde B, var forhøjet af skatterådet med 140.000 kr., der udgjorde 2/3 af en ansat merværdi for en ejendom, henhørende under boet efter B.

Arvingerne i boet efter A var afdødes 3 livsarvinger.

To af arvingerne havde indgivet klage til landsskatteretten over den stedfundne forhøjelse vedrørende den pågældende ejendom, som var arveudlagt til den ene af disse arvinger for den i boopgørelsen medregnede værdi. Der blev nedlagt påstand om, at ejendomsværdi blev ansat i overensstemmelse med boopgørelsen eller dog til et lavere beløb end sket ved skatterådets ansættelse.

Boets tredje arving ønskede imidlertid skatterådets ansættelse af bobeholdningen fastholdt, og påstod følgelig klagen til landsskatteretten afvist.

Det fremgik af sagens oplysninger, at boet var skiftet privat, og at enslydende boopgørelser ved udløbet af den i kildeskattelovens § 16, stk. 2, nr. 1, fastsatte frist på 15 mdr. efter dødsfaldet var indgivet til skifteretten af samtlige boets arvinger. Arvingen, som ikke kunne tiltræde de to andre arvingers klage til landsskatteretten, havde senere anmodet skifteretten om at genoptage boet, men denne anmodning var afslået.

To af de i sagens behandling deltagende tre retsmedlemmer bemærkede, at landsskatterettens kompetence med hensyn til klager fra dødsboer i henhold til kildeskattelovens § 16, stk. 4, er begrænset til at angå værdiansættelsesspørgsmål, og at det i skattestyrelseslovens § 25 bl.a. er bestemt, at sådanne klager skal indgives af boet.

Da klagen til landsskatteretten ikke var tiltrådt af alle boets arvinger, fandt disse to retsmedlemmer, at betingelsen om, at klagen skulle indgives af boet, ikke var opfyldt, og at påstanden om afvisning derfor måtte følges.

Ét retsmedlem fandt, at der under de foreliggende omstændigheder burde ske realitetsbehandling af den klage, der rettidigt var iværksat af to af de tre privatskiftende arvinger.

Der blev truffet afgørelse efter stemmeflertallet, og klagen blev derfor afvist.

1. Skattestyrelseslovens § 25 bestemmer at kun boet kan påklage værdiansættelser m.v. til landsskatteretten. Selvom der ikke er givet en tilsvarende udtrykkelig bestemmelse om klage til skatterådet, må det være ubetænkeligt at anse dette kompetencespørgsmål for afgjort som indeholdt i § 25.

Østre Landsrets dom af 13. december 1983, jfr. s. 16, kan derfor næppe udstrækkes til også at gælde værdiansættelserne.

2. jfr. tilsvarende afgørelse LSR. I. 1972 nr. 3-DB. 18. LSR. 1974 nr. 180.

*Kun værdiansættelse ved udlæg i boopgørelse
eller à conto udlæg kan påklages¹*

Det er en betingelse for, at en kendelse om en værdiansættelse kan påklages, at den vedrører ansættelsen ved à conto udlæg eller en endelig boopgørelse, jfr.

LSR. I. 1973 nr. 3-DB. 5.

Boet efter afdøde N.N., klager over, at X skatteråd har nægtet at godkende, at den boet tilhørende faste ejendom udlægges til en arving til en værdi af 230.000 kr., idet skatterådet har ansat ejendommens værdi til 280.000 kr.

Det fremgår imidlertid af sagen, at skatterådet ved sin meddelelse om ændringen i ejendommens værdi hverken havde modtaget endelig boopgørelse eller meddelelse om à conto udlæg.

Der ses herefter ikke at foreligge nogen værdiansættelse, som kan være genstand for påklage til landsskatteretten, hvorfor klagen vil være at afvise.

Boets påklage af egen værdiansættelse

Værdiansættelsen i boopgørelsen er i skatte- og afgiftsmæssig henseende bindende for boet, arvinger og ægtefælle.²

Det spørgsmål har været rejst, om boet inden for 3 måneders fristen kan påklage sin egen værdiansættelse efter skattestyrelseslovens regler med påstand om at få ansættelsen ændret. Dette antages ikke at være tilfældet, jfr. følgende landsskatteretskendelser:

LSR. I. 1973 nr. 3-DB 21.

Boet efter A klager over, at skatterådet for X skattekreds ved opgørelsen af bobeholdningen af det offentligt skiftede bo, har ansat kursen på 6 sideordnede pantebreve til et samlet pålydende af 272.000 kr. i ejendommen matr. nr. n.n. til kurs 75.

Det fremgår af sagens oplysninger, at boet under henvisning til, at det ikke kunne tiltræde en af skatterådet oprindelig overfor skifteretten afgiven vurdering af pantebrevene til kurs 80, i medfør af kildeskatteovens § 16, stk. 4, begærede udmeldt to vurderingsmænd til at foretage vurdering herover, samt at de af skifteretten herefter udpegede vurderingsmænd ved en den 4. marts 1974 afgiven erklæring anslog kursen til 70.

Skatterådet fastsatte imidlertid kursen til 75, hvorefter der af boet blev indgivet endelig boanmeldelse med anvendelse af denne kurs i skæringsopgørelsen pr. 15. maj 1974, hvilken opgørelse arvingerne godkendte.

1. Om afgrænsning mellem skattemyndighedernes og skifterettens kompetence se foran s. 215 ff.
2. Vedr. skifterettens mulighed for at ændre en værdiansættelse foretaget på grundlag af en kontantejendomsværdi, se s. 216, fodnote 1.

Boets advokat har oplyst, at arvingerne i forbindelse med indsendelsen af boopgørelsen havde accepteret kurs 75 under forbehold af, at de senere ville kunne indbringe kursspørgsmålet for landsskatteretten, og har herefter påstået kursen nedsat under henvisning til, at en af arvingerne den 12. juli 1974 har solgt sit pantebrev til kurs 46½.

Da den endelige boopgørelse uanset det tagne forbehold i medfør af kildeskattelovens § 16, stk. 4, er bindende for boet, samt da denne opgørelse ikke er ændret af skatterådet, er der ikke adgang til at foretage påklage til landsskatteretten.

Klagen vil således være at afvise.

LSR. I. 1972 nr. 5-DB. 17.

Dødsboet efter A, som har opgjort bobeholdningen pr. 1. marts 1974 til 1.161.769 kr., klager over, at skatterådet for X skattekreds ikke har imødekommet boets anmodning om ændring af den i boopgørelsen foretagne kursfastsættelse på aktier i B A/S og aktier i C A/S.

Da værdiansættelsen i den endelige boopgørelse i skatte- og afgiftsmæssig henseende er bindende for boet, jfr. bestemmelserne i kildeskattelovens § 16, stk. 4, 1. pkt., kan landsskatteretten ikke ændre kursansættelsen af de pågældende aktier, hvorfor det må have sit forblivende ved den foretagne boopgørelsen.

Mens boet således ikke kan påklage sin egen værdiansættelse efter skattestyrelseslovens regler, kan boet anmode ligningskommissionen ændre boets egen værdiansættelse.¹

Hvis en sådan anmodning er kommet frem til ligningskommissionen, inden den har taget stilling til ansættelsen og inden udgangen af 3 måneders fristen, skal boets anmodning optages til behandling. Der gælder ingen tidsfrist for ligningskommissionens behandling af ændringsanmodningen.

Afviser ligningskommissionen at genoptage værdiansættelsen, kan denne ikke påklages efter skattestyrelsesloven. Hvis boets oprindelige værdiansættelse derimod stadfæstes eller ændres, kan påklage ske efter skattestyrelseslovens regler.

Skattedepartementet har endvidere i enkelte tilfælde tilladt, at en værdiansættelse genoptages, selvom 3 måneders fristen er udløbet.² Der har været tale om tilfælde, hvor der ved salg af fast ejendom kort tid efter boets afslutning har været et væsentligt misforhold mellem salgspris og værdiansættelse, som havde væsentlig betydning for arveafgiftens størrelse.

Ligningskommissionen skal derfor tage en anmodning under behandling, selvom anmodningen fremkommer efter kommissionens stillingtagen til værdiansættelsen eller efter udløbet af 3 måneders fristen, hvis der er tale om

1. Jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 138 af 2. september 1983 og dødsbovejledningen s. 149.

2. Jfr. cirkulære nr. 138 af 2. september 1983, punkt 2.

åbenbare fejltagelser eller regnefejl, som umiddelbart fremgår af boets opgørelse af værdien. I andre tilfælde, f.eks. hvor det spillerum, som 15 pct. reglen giver med hensyn til værdiansættelsen af fast ejendom, ikke er udnyttet, eller hvis boet har anvendt forkerte kurser ved kursansættelsen af aktier, gældsbreve eller pantebreve, er ligningskommissionen ikke forpligtet til at behandle ændringsanmodningen.

Domstolsprøvelse af værdiansættelsen

Landsskatterettens kendelser om værdiansættelser i dødsbo- og gavesager kan indbringes for domstolene, inden 3 måneder efter kendelsens afsigelse.

I henhold til skattestyrelseslovens § 29, stk. 5, kan sager, som landsskatteretten har afvist – og det er vel typisk det tilfælde, at boets klagefrist er oversiddet – indbringes for domstolene.

Fristen herfor er et år fra afgivelse af forhåndsbeskeden, beregning af passivposten eller foretagelsen af værdiansættelsen.

Da boets egen værdiansættelse ikke af boet kan indbringes for landsskatteretten, er der næppe hjemmel til at søge en ændring gennemført ved domstolene.

Kapitel 18: Efterlevende ægtefælles beskatning i dødsåret – Boet skiftes

Når den ene af to samlevende^{1,2} ægtefæller afgår ved døden, og når fællesboet – og afdødes eventuelle særeje – i denne anledning tages under skiftebehandling, overgår skattepligten for de midler, der er inddraget under skiftet, til boet. Der opstår derved i forbindelse med den længstlevende ægtefælles beskatning en del spørgsmål, hvis løsning er af betydning, især fordi det er to skattesubjekter, boet og den efterlevende, der skal beskattes efter hver sine beskatningsregler.

Til og med indkomståret 1982 var manden den skattemæssige hovedperson, og han blev – når bortses fra den særskilte hustruindkomst – beskattet af ægtefællernes samlede indkomst. Dette medførte, at det for ansættelserne i dødsåret gjorde en forskel, om det var manden eller hustruen, der afgik ved døden. Vedrørende disse forskelle henvises til bogens tidligere udgaver.

Fra indkomståret 1983 ændredes reglerne for beskatning af ægtefæller, således at hver ægtefælle beskattes af sin indkomst og formue. Afdøde beskattes herefter i dødsåret – mellemprioroden – af egne arbejdsindtægter samt af bodels- og særejeindtægter. Den længstlevende ægtefælle beskattes af egne arbejdsindtægter og særejeindtægter samt af bodelsindtægter, der forfaldt før dødsdagen³.

1. Selvom ægtefællerne p.g.af faktisk adskillelse ikke længere er samlevende, består formuefællesskabet fortsat, medmindre bosondring har fundet sted. Dødsboskiftet foregår derfor på normal måde, og boet er skattepligtigt for de midler, der indgår under skiftet.

Det antages at reglen i kildeskattelovens § 37, stk. 3, 2. pkt., og stk. 4, 1. pkt., forudsætter, at ægtefællerne var samlevende, da dødsfaldet indtraf. Der gives altså ikke to personfradrag i mellemprioroden og for længstlevende, når ægtefællerne ikke var samlevende i skattemæssig henseende. Begrundelsen for de to gange to personfradrag iflg. ksl. § 37, stk. 3 og 4, ligger i den mulighed for overførsel af uudnyttet personfradrag fra den ene af to samlevende ægtefælle til den anden, som bortfalder i det indkomstår, hvor en af ægtefællerne dør. I afdødes ansættelse for mellemprioroden gives et almindeligt personfradrag, eller hvis afdøde var pensionist et personfradrag for enlige pensionister efter kildeskattelovens § 37, stk. 5, 2. pkt. Tilsvarende får længstlevende et almindeligt personfradrag eller et personfradrag for enlige pensionister, hvis han er pensionist. Tilsvarende gælder fra og med indkomståret 1987, hvor bestemmelserne om personfradrag findes i personskattelovens § 10, jfr. dennes stk. 6 og skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986, punkt 114.

2. Såfremt det ægteskabelige formuefællesskab og den gensidige arveret er ophørt p.g.af separation, må fællesboet formentligt deles som et separationsbo, og ved den ene ægtefælles død, er det alene bosloddet, der kommer under skifte. Skiftet berører derfor ikke den anden ægtefælles skattemæssige stilling.

3. Jfr. nedenfor s. 269 vedr. renter.

De samtidigt fastsatte bestemmelser¹ om opdeling af ægtefællernes indkomst i formueindkomst og arbejdsindkomst samt den i forbindelse hermed fastsatte særlige skatteberegningsregel for samlevende ægtefæller finder ikke anvendelse i det år, hvor den ene ægtefælle afgår ved døden.

Skattereformen, som har virkning fra indkomståret 1987, har ikke medført ændringer i princippet om, at hver ægtefælle beskattes af sin indkomst og formue. Reglerne om opdeling i arbejdsindkomst og formueindkomst samt de særlige skatteberegningsregler for ægtefæller er ophævet og erstattet af personskattelovens regler om opdeling af indkomsten i personlig indkomst og kapitalindkomst.

De særlige overgangsregler for ægtefæller i personskattelovens § 23 – om overskydende kapitalindkomst og beregningen af skatten heraf – finder ikke anvendelse i det år, hvor den ene ægtefælle afgår ved døden.

Indkomstopgørelsen

Når boet skiftes, og afdøde derfor beskattes efter kildeskattelovens § 14, stk. 1-8, er mellemprioriteten afdødes sidste indkomstperiode. Længstlevende er skattepligtig for hele dødsåret, og længstlevendes indkomst opgøres for hele året under ét.

Ægtefællernes indkomster i dødsåret afgrænses overfor hinanden efter de almindelige regler, således at hver ægtefælle beskattes af egne indtægter og af afkast af egen formue – bodel eller særeje. De skatteberegningsregler, der gælder, når ægtefæller har levet sammen hele året, medfører, at ægtefæller normalt ikke har nogen skattemæssig interesse i hvorledes formueafkast fordeles. Skattemyndighederne vil derfor i almindelighed lægge ægtefællernes fordeling til grund ved skatteansættelserne. Dette vil normalt også gælde for dødsåret, selvom fordelingen her ofte vil have betydning for den samlede skat².

I tilknytning til § 14-opgørelsen skal – som nævnt s. 25 – afgives en erklæring i henhold til kildeskattelovens § 15C. Heri skal boet og længstlevende tilkendegive, hvorledes længstlevendes og afdødes formueindkomster – både af fælleseje og særeje – fordeles mellem ægtefællerne i dødsåret indtil dødsdagen. Fordelingen skal foretages efter det almindelige princip, hvorefter hver ægtefælle beskattes af sin bodel og sit særeje, men der er dog intet til hinder for, at boet og længstlevende kan fravige denne fordeling, hvis den er enighed herom. Den i erklæringen angivne fordeling af indtægter og udgifter, er bin-

1. Jfr. kildeskattelovens §§ 26 og 35A.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 75f.

dende for længstlevendes indkomstopgørelse for dødsåret indtil dødsdagen, hvis der ikke foretages afsluttende ansættelse for afdøde for mellemprioroden.

Udover den afgrænsning der skal ske i forhold til afdødes indkomster for tiden indtil dødsfaldet, skal der ved længstlevendes indkomstopgørelse for dødsåret også foretages en afgrænsning i forhold til dødsboet, idet skattepligten med hensyn til midler, der inddrages under skiftet, overgår til boet efter dødsdagen. Der kan f.eks. være tale om renter af længstlevendes bodel, som indtil dødsfaldet er beskattet hos længstlevende. Tilsvarende kan forekomme vedrørende en virksomhed, der drives af længstlevende, og hvis overskud derfor er beskattet hos denne. Hvis virksomheden hører til fællesboet – eller afdødes særeje – skal overskuddet efter dødsfaldet beskattes hos boet. Omvendt kan det også forekomme, at indtægter, der hidtil er beskattet hos afdøde, efter dødsfaldet skal beskattes hos længstlevende, fordi der er tale om dennes særeje.

Renter

Afdødes renteindtægter og -udgifter i dødsåret indgår i mellempriorodeindkomsten med beregnede renter indtil dødsdagen¹.

Ved opgørelsen af den længstlevende ægtefælles renteindkomst for dødsåret må det tages i betragtning, at disse renter ikke kan indgå i en afsluttende ansættelse for mellemprioroden. Hvis man f.s.v. angår rentebærende aktiver, der indgår under skiftebehandlingen, følger det ellers for dødsåret gældende princip om opsamling i tiden før dødsfaldet af den renteindkomst, hvormed der hidtil har været givet henstand som følge af periodisering efter forfaldstiden, vil beskatningsniveauet for længstlevende kunne blive for højt, da der ikke for denne sker omregning og beregning af en reguleret helårsindkomst.

Hvis man anvender tiden op til dødsdagen som opsamlingsperiode også i disse tilfælde, vil længstlevende, hvis ægtefællen døde den 1. december, i sin indkomstopgørelse skulle medtage f.eks. renter pr. 2. januar og 1. juli samt beregnede renter fra 1. juli til 1. december, men beskatningsniveauet ville ikke som ved mellempriorodeansættelser blive korigeret gennem den fastsatte begrænsning, at der i den regulerede helårsindkomst kun må medtages et års renter².

Hidtil har man derfor valgt at lade boets første indkomstår være opsamlingsperioden i disse tilfælde, og følgelig heri medregne beregnede renter fra

1. Jfr. s. 54ff.

2. Den progressionsvirkning, der herved kunne komme på tale, er blevet mindre efter skattereformens gennemførelse, hvor renter normalt beskattes som kapitalindkomst.

sidste forfaldsdag før dødsdagen og indtil indkomstårets udløb. Dette har også været gældende, når boet vælger dødsdagen som skæringsdag. Her skulle altså i det skattepligtige bo medregnes beregnede renter fra sidste termin eller tilskrivning til skæringsdagen.

Længstlevende skulle derfor, som andre levende skatteydere, for dødsåret kun medregne de renter vedr. fællesejemidler, der forfaldt før dødsdagen, jfr. SD-cirkulære 1983-27¹.

Af skattedepartementets nye dødsbovejledning fremgår det imidlertid, at længstlevende ved indkomstopgørelsen for dødsåret skal medregne beregnede renter af fælleseje indtil dødsdagen², og ved SD-cirkulære 1987-14 af 8. maj 1987 er praksis ændret i overensstemmelse hermed³. Den længstlevende ægtefælle skal herefter i dødsåret medregne såvel forfaldne renter som beregnede renter fra sidste forfaldsdag og indtil dødsdagen.

Længstlevendes særejerenter

Renter af længstlevendes særeje vil efter indførelsen af de nye ægtefællebeskatningsregler i 1983 normalt ikke give anledning til afgrænsningsvanskeligheder i dødsåret. Længstlevende har været beskattet heraf inden dødsfaldet efter det normale forfaldsprincip og skal fortsætte hermed i dødsåret.

Hvis renter af lænstlevende særeje – typisk som en reminisens fra de tidligere regler, hvor alle renter skulle medregnes hos ægtemanden – er beskattet hos afdøde inden dødsfaldet, skal der dog foretages en afgrænsning, da disse renter ikke indgår i boet og derfor fremover skal beskattes hos længstlevende.

Hvis der ikke foretages afsluttende ansættelse for mellemprioroden beskattes renter for tiden indtil dødsdagen i overensstemmelse med fordelingen i den erklæring, som boet og længstlevende har afgivet i henhold til kildeskattelovens § 15C. Hvis længstlevendes særejerenter her er henført til afdøde, beskattes længstlevende alene af beregnede renter fra dødsdagen.

Hvis der foretages afsluttende ansættelse for mellemprioroden, er § 15C-erklæringen ikke bindende for længstlevendes indkomstopgørelse, men det må alligevel antages, at længstlevende også i dette tilfælde alene skal beskattes af beregnede renter fra dødsdagen, hvis særejerenterne har været henført til afdøde inden dødsfaldet⁴.

1. Se også ovenfor s. 135.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 76.

3. Jfr. ovenfor s. 135.

4. Jfr. dødsbovejledningen s. 76.

Tidligere har det været antaget, jfr. ovenfor s. 59 og bogens 4. udg. s. 216f, at længstlevendes særejerenter skulle beskattes hos denne fra sidste forfaldsdag før dødsdagen, fordi det særeje, hvorfra renterne hidrører, ikke inddrages under skiftet, således at længstlevende ubeskåret vil oppebære rentebeløbene på forfaldstidspunktet.

Overskud af fast ejendom

Ved opgørelsen af driftsresultatet af længstlevendes faste ejendom, kan denne på samme måde, som tilfældet er for afdøde¹, vælge at opgøre overskud eller underskud incl. prioritetsrenter for et helt år og medtage den forholdsmæssige del heraf som svarer til mellempriodens længde i forhold til et helt år. Landsskatteretten har behandlet dette spørgsmål i følgende kendelse:

1979-1-Db. 14.

I en dødsbosag var oplyst, at en gift kvinde var afgået ved døden den 11. marts 1976, at hun ikke havde haft særskilt indtægt, at der i ægteskabet havde været fælleseje, og at hendes mand, der var eneste arving, havde overtaget boet til privat skifte med dødsdagen som skæringsdag, samt at der blandt boets aktiver forefandtes en fast ejendom.

For skattepligtsperioden, der således begyndte og sluttede samme dag, nemlig den 11. marts 1976, var der hverken selvangivet boindtægter eller boudgifter. Skatterådet havde imidlertid ment, at der som renteudgift i boets selvangivelse skulle optages de beregnede uforfaldne renter af prioritetsgæld i ovennævnte ejendom, der var påløbet i perioden fra seneste forfaldsdag forud for datoen for dødsfaldet indtil denne dato, der af boets revisor var opgjort til de 4.065 kr., og hvortil boets negative indkomst herefter var ansat.

Da ejendommens driftsresultat i dødsåret burde opgøres på årsbasis, og slutsummen herefter ville være at fordele mellem dødsårets respektive skattepligtsperioder, måtte den efterlevende ægtefælle i dette tilfælde, hvor dødsdagen var valgt som skæringsdag, efter landsskatterettens opfattelse være berettiget til at medtage hele årsresultatet i sin indkomstopgørelse.

Den påklagede ansættelse blev herefter forhøjet til 0.

Der er dog også for længstlevende tale om et valgfrit princip, således at der i stedet kan foretages en nøjagtig periodisering.

Overskud af virksomhed

Driftsresultatet af en virksomhed, som indgår i boet, men som drives af længstlevende, skal indtil dødsdagen medtages ved dennes indkomstopgørelse². Det resultat, der herefter skal medregnes i længstlevende indkomst for dødsåret, kan enten opgøres som en forholdsmæssig del af hele årets resultat, eller der kan foretages en nøjagtig periodisering af de enkelte poster pr. dødsdagen.

1. Jfr. ovenfor s. 62.

2. Har begge ægtefæller deltaget i driften af virksomheden, skal driftsresultatet medregnes hos den, der i overvejende grad har drevet virksomheden, jfr. kildeskattelovens § 37A, stk. 3; fra indkomståret 1987 § 25A, stk. 6. Ved afgørelsen af hvem af ægtefællerne, der i overvejende grad har drevet virksomheden, lægges forholdene i mellemprioden til grund. Der tages ikke hensyn til tiden efter dødsfaldet, jfr. dødsbovejledningen s. 76.

Afskrivninger og nedskrivninger

For aktiver, som indgår i boet, og som benyttes i en virksomhed, hvis afkast efter det ovenfor anførte skal beskattes hos længstlevende, skal denne efter kildeskattelovens § 15B i § 14-opgørelsen tilkendegive hvilke af- og nedskrivninger, der skal indgå i opgørelsen. For afskrivninger kan afskrivningsprocenten kun beregnes i forhold til mellemperiodens længde, mens nedskrivninger på f.eks. varelagre og husdyrbesætninger ikke er undergivet denne begrænsning.

De af- og nedskrivningsprocenter, som længstlevende har tilkendegivet i § 14-opgørelsen, er bindende for længstlevendes indkomstopgørelse i dødsåret.

Medarbejdende ægtefælle

Reglerne om overførsel af overskud til en medarbejdende ægtefælle kan ikke anvendes i dødsåret, da ægtefællerne ikke er samlevende ved indkomstårets udgang.

I tilfælde, hvor ægtefællerne har bagudforskuet regnskabsår, og hvor den længstlevende i overvejende grad har drevet virksomheden, gælder dog som anført ovenfor s. 88 f er særlig praksis. Herefter kan reglerne finde anvendelse, hvis den medarbejdende ægtefælle er afgået ved døden efter udløbet af regnskabsåret. Længstlevendes skattepligtsperiode er i disse tilfælde et afsluttet helt indkomstår, hvorfor overførsel er tilladt, hvis dette begæres af boet og længstlevende.

Tilsvarende gælder ikke, hvis det er afdøde, der i overvejende grad har drevet virksomheden:

I en sag, der forelagdes ligningsdirektoratet havde afdøde indkomstår 1. aug.– 31. juli. Manden døde 29. dec. 1974 og skatterådet forespurgte, om der ved afsluttende ansættelse for mellemperioden, skulle indrømmes fradrag for medhjælpende hustru, og om, hvilket indkomstår, den efterlevende ægtefælle, der ikke havde særskilt indkomst, skulle have to personfradrag. Iflg. kildeskattelovens § 37A, stk. 4¹, skulle der ikke gives fradrag for medhjælpende hustru. Da enkens selvstændige skattepligt opstod ved ægtefællens død i det regnskabsår, der trådte i stedet for kalenderåret 1975, var det efter ligningsdirektoratets opfattelse skatteberegningen for indkomståret 1975, der skulle foretages under anvendelse af to personfradrag, jfr. kildeskattelovens § 37, stk. 4, 1. pkt. (DB. 580).

1. Fra indkomståret 1987: kildeskattelovens § 25A, stk. 6.

§ 20E-vederlag m.v.

Den efterlevende ægtefælle beskattes i dødsåret af sine personlige indkomster, eksempelvis løn o.l., og dette gælder hvadenten disse indkomster er erhvervet før eller efter ægtefællens dødsfald.

I denne indkomst skal desuden indgå et evt. § 20E-vederlag, hvis længstlevende udfører arbejde for boet. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis længstlevende fortsætter med at drive en erhvervsvirksomhed, efter at aktiverne er indgået i boet. Vederlaget, der fastsættes efter et skøn over arbejdsindsatsen¹, kan fratrækkes ved boets indkomstopgørelse, men vederlaget beskattes hos længstlevende, selvom boet evt. ikke kan udnytte fradragsretten f.eks. fordi der er tale om et skattefrit bo.

Længstlevende kan beregne sig *lønmodtagerfradrag* på grundlag af § 20E-vederlaget. Lønmodtagerfradraget kan beregnes for et helt år, selvom vederlaget alene vedrører tiden efter dødsfaldet. Tilsvarende gælder, hvis længstlevende evt. først har påtaget sig lønnet arbejde efter dødsfaldet.

Fra og med indkomståret 1987 er det faste lønmodtagerfradrag afskaffet og fradrag for faktiske lønmodtagerudgifter kan kun fratrækkes i det omfang de fradragsberettigede udgifter overstiger 3.000 kr.²

I stedet er indført det såkaldte *3 pct.-fradrag*, jfr. ligningslovens § 8F. Dette fradrag beregnes som 3 pct. af den personlige indkomst, dog højst 3.200 kr. Dette fradrag kan også beregnes på grundlag af et evt. § 20E-vederlag, og det kan ligesom lønmodtagerfradraget beregnes for et helt år, selvom vederlaget kun vedrører tiden efter dødsfaldet. Herudover må det antages, at der kan foretages fradrag for faktiske »lønmodtagerudgifter«, som er forbundet med erhvervelsen af § 20E-vederlaget, inden for de fastsatte begrænsninger.

Forsikringer

Til længstlevendes indkomst i dødsåret må henregnes løbende udbetalinger fra dennes *indekskontrakter* og *andre forsikringer*.

Dette gælder både udbetalinger før og efter ægtefællens dødsfald, og uanset at de pågældende forsikringer – medmindre de er gjort til særeje – skal indgå i den endelige boopgørelse³.

1. Jfr. ovenfor s. 156 og LSR 1981.27.

2. Jfr. ovenfor s. 49.

3. Jfr. ovenfor s. 32 f.

Hvis den afdøde ægtefælle til forsikringsordninger har foretaget *kapitalindskud m.v.*, der efter pensionsbeskatningslovens § 18 skal fordeles over en årrække, og dødsfaldet sker inden afskrivningen er afsluttet, kan den efterlevende ægtefælle fortsætte afskrivningen, hvis denne var samlevende med afdøde ved dødsfaldet. Den længstlevende ægtefælle kan ved indkomstopgørelsen for dødsåret foretage et fuldt års fradrag vedr. afdødes kapitalindskud¹. Længstlevendes fradragsret for egne kapitalindskud m.v. berøres ikke heraf².

Har den ene ægtefælle haft udgifter til præmier eller bidrag til *forsikringer m.v. med begrænset fradragsret*³, der overstiger 2.000 kr., kan det overskydende beløb ikke overføres til fradrag hos den anden ægtefælle, når boet efter afdøde skiftes.

Underskud m.v.

Afdødes underskud i den skattepligtige indkomst – og efter skattereformen også underskud i den personlige indkomst – fra årene forud for dødsåret eller fra mellemprioroden kan ikke overføres til fradrag i længstlevende indkomst i dødsåret, når boet skiftes⁴. Omvendt kan længstlevendes underskud ikke overføres til fradrag i afdødes indkomst i mellemprioroden (eller til boets indkomst). Dette skyldes, at det er en betingelse for overførsel af underskud mellem ægtefæller, at de er samlevende ved udgangen af det indkomstår, hvori overførslen sker.

Tilsvarende gælder med hensyn til *tab ved salg af almindelige aktier* indenfor 3 år efter erhvervelsen. Sådanne tab kan ikke overføres mellem ægtefællerne i dødsåret⁵.

1. Der kan ligeledes foretages et fuldt års fradrag i mellempriorodeindtægten, jfr. ovenfor s. 53 f.

2. Se også nedenfor s. 285, fodnote 1.

3. Fradragsretten herfor er ophævet med virkning fra indkomståret 1987.

4. Afdødes underskud i den skattepligtige indkomst – men ikke underskud i den personlige indkomst – kan fremføres til fradrag i boets indkomst, hvis der foretages afsluttende ansættelse for mellemprioroden, jfr. s. 161.

5. Se også s. 161.

Personfradrag

Ved skatteberegningen for dødsåret får længstlevende 2 personfradrag¹. Der henvises til kapitel 26 vedrørende de nærmere regler herom.

Udnyttede personfradrag kan ikke overføres mellem ægtefællerne i dødsåret².

Begravelsesudlæg m.v.

Når boet slutes, fordi afdøde intet ejede, ved udlæg for begravelsesomkostninger eller udlæg efter skiftelovens § 10, er afdødes indkomstskattebetaling afgjort med betalingen af de foreløbige skatter. Der kan som hovedregel ikke forlanges afsluttende ansættelse, og der skal ikke indgives § 14-opgørelse.

Længstlevende beskattes i dette tilfælde af sin indkomst i hele indkomståret og får ved skatteberegningen 2 personfradrag. De særlige skatteberegningsregler for ægtefæller i kildeskattelovens § 35A – fra indkomståret 1987 personskattelovens § 8, stk. 2, og § 23 – anvendes ikke. Underskud kan ikke overføres mellem ægtefællerne, og det samme gælder tabsoverførsel ved aktiesalg. Endelig kan reglerne om medarbejdende ægtefæller ikke anvendes.

Bestemmelsen i kildeskattelovens § 15C³ blev indført for at forhindre, at formueindkomst i dødsåret enten blev beskattet hos begge ægtefæller eller slet ikke blev beskattet, når boet skiftedes, og der ikke blev foretaget afsluttende ansættelse for mellemprioroden. § 15C gælder ikke, når boet udlægges for begravelsesomkostninger m.v. I følgende tilfælde, hvor renteindtægter i dødsåret var blevet beskattet hos begge ægtefæller, fandt statsskattedirektoratet dog, at § 15C kunne anvendes analogt:

I december 1984 fik fru M boet efter sin den 16. juli 1984 afdøde ægtefælle udlagt for begravelsesomkostningerne i medfør af skiftelovens § 10.

Afdøde havde ladet sig forskudsregistrere af en post obligationer tilhørende længstlevendes særeje, og betalte i perioden 1. januar-16. juli 1984 6 B-skatterater á kr. 3.064 eller i alt kr. 18.384 af renteindtægten fra de omhandlede obligationer.

1. Såfremt ægtefællerne havde bagudforskuat regnskabsår, f.eks. 1. august-31. juli, ville længstlevendes beskatning, hvis ægtefællen var død 29. december 1974, for indkomståret 1974 blive foretaget på grundlag af indkomsten i perioden 1. august 1973-31. juli 1974 med personfradrag som for samlevende ægtefæller.

Længstlevendes beskatning for indkomståret 1975, der sker på grundlag af indkomsten i perioden 1. august 1974-31. juli 1975, foretages som beskatning af en efterlevende ægtefælle i dødsåret, d.v.s. med anvendelse af 2 personfradrag. Jfr. DB 580 ovenfor s. 272.

2. Jfr. kildeskattelovens § 37, stk. 2, og fra indkomståret 1987 personskattelovens § 10, stk. 7.

3. Jfr. ovenfor s. 25 og s. 268.

Da obligationerne tilhørte længstlevende, blev hele obligationsrenteindtægten for indkomståret 1984 selvangivet hos hende.

Skatteyderen ansøgte herefter om at få den herved fremkomne »dobbelbeskatning« ophævet enten gennem afsluttende mellempériodeansættelse for afdøde eller ved, at renteindtægten ikke blev beskattet hos hende selv i perioden 1. januar-16. juli 1984.

Da henvendelse til kommunen ikke medførte ophævelse af nogen del af beskatningen, anmodede skatteyder i april 1985 statsskattedirektoratet om dispensation fra fristen i kildeskattelovens § 14, stk. 9.

Denne ansøgning kunne efter statsskattedirektoratets opfattelse ikke imødekommes, da der ikke findes hjemmel til at dispensere fra den i kildeskattelovens § 14, stk. 9, omhandlede frist.

Statsskattedirektoratet svarede herefter, at længstlevende – i overensstemmelse med principperne i de i departementets vejledning i dødsbøbeskatning p. 76-77 givne retningslinier samt kildeskattelovens § 15C, stk. 3, analogt – alene burde beskattes af den omhandlede renteindtægt i perioden 16. juli-31. december 1984.

(360-403-830)

På den anden side kan det i forbindelse med begravelsesudlæg stadig forekomme, at begge ægtefæller får fradrag for de samme renteudgifter, jfr. følgende tilfælde, som har foreligget i praksis:

Boet efter en i 1984 afdød mand blev udlagt til enken for begravelsesudgifterne. I hans forskudsregistrerede indkomst for 1983 var der indrømmet fradrag for renteudgifter (ca. 90.000 kr.) vedrørende hustruens særeejeendom. Hustruens med rette fremførte påstand om, at rentefradraget for 1983 skulle placeres hos hende, medførte udbetaling af overskydende skat til hende på ca. 42.000 kr., medens den tilsvarende forhøjelse af den afdøde mands skattepligtige indkomst for 1983 udløste en restskat på ca. 46.000 kr., som enken imidlertid i kraft af begravelsesudlægget ikke hæftede for. Modregning af restskat og overskydende skat hos enken var således ikke mulig.

Begge ægtefæller fik således – takket være den »urigtige« forskudsregistrering – i realiteten fradrag for de samme 90.000 kr. Resultatet kan forekomme stødende, men kan næppe afværges uden ændringer i kildeskatteloven.

Kapitel 19: Uskiftet bo m.v.

I en række situationer, bl.a. når boet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtages af en efterlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, foretages ingen skatteansættelse af afdøde i dødsåret.

Den efterlevende ægtefælle beskattes i stedet i henhold til kildeskattelovens § 13 af begge ægtefællers indkomst i dødsåret. Indkomsten opdeles i to ansættelser – afdødes indkomst i tiden indtil dødsfaldet og længstlevendes indkomst i hele dødsåret – og der beregnes skat på grundlag af de to ansættelser hver for sig. Skatten af de to ansættelser påhviler længstlevende, og den beregnes efter de regler, der gælder for længstlevende. På den anden side godskrives længstlevende de foreløbige skatter, som er betalt af afdøde¹.

Den efterlevende ægtefælle indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til af- og nedskrivninger og vedrørende aktiver, der er erhvervet af afdøde i spekulationsøjemed eller som led i næring².

Det ovenfor anførte gælder fra og med indkomståret 1983. Tidligere var ægtemanden hovedperson i skattemæssig henseende, og han blev, når bortses fra den særskilte hustruindkomst, beskattet af ægtefællernes samlede indkomster. For ansættelsen efter kildeskattelovens § 13 havde det den virkning, at de to ansættelser, som indkomsten i dødsåret opdeles i, bestod af hustruens særskilte indkomst i tiden indtil dødsfaldet på den ene side og ægtefællernes øvrige indkomst på den anden side. Dette gjaldt uanset om det var manden eller hustruen, der var afgået ved døden. Vedrørende de særlige forhold, som dette kunne medføre, henvises til bogens tidligere udgaver.

Uskiftet bo

Såfremt der bestod sædvanligt formuefællesskab mellem ægtefæller, og såfremt ægtefællerne har fælles livsarvinger, har den længstlevende af ægtefællerne ifølge arvelovens § 8 ret til at overtage fællesboet uden at skifte med livsarvingerne³.

Hvis førstafdøde efterlod sig særkuldbørn, kan skifteretten tillade efterlevende at sidde i uskiftet bo med sine stedbørn; hvis disse er myndige, kræves også deres tilladelse, jfr. arvelovens § 9.

1. Efter kildeskattelovens § 59, 3. pkt., kan frivillige indbetalinger i perioden 1. februar til 1. juli i det år, hvor ligningen foretages, ikke overstige 25.000 kr. En efterlevende ægtefælle, som beskattes efter kildeskattelovens § 13, har kun adgang til at indbetale 25.000 kr. i ovennævnte periode. Afdøde har ingen udnyttet ret til at foretage frivillige indbetalinger, som længstlevende kan overtage, da det efter § 13 alene er længstlevende, der beskattes for dødsåret. Skd. medd. hf. 75, s. 573.
2. Jfr. kildeskattelovens § 29.
3. Ægtefællers gensidige arveret og formuefællesskabet mellem ægtefæller bortfalder ved separation og skilsmisse. Når afgørelsen i en ægteskabssag træffes ved dom, er tidspunktet for dommens afsigelse afgørende. Retssagen bortfalder, hvis en af parterne dør, før dom er afsagt. Træffes afgørelsen ved bevilling, indtræder retsvirkningen tidligst ved bevillingens udfærdigelse, muligvis først ved bevillingens udlevering.

Udlevering til uskiftet bo kan finde sted, når formuefællesskabet ikke er ophævet ved bosondring, og når skifteretten udleverer et bo til hensiddens i uskiftet bo, foretages beskattningen efter reglerne i kildeskattelovens § 13, selv om ægtefællerne ikke er samlevende i skattemæssig henseende. Dette gælder eksempelvis, hvor samlivet i skattemæssig henseende er ophørt, fordi den ene ægtefælle er flyttet på plejehjem¹.

Arveafgiftslovens § 14A^{2,3}

Tidligere kunne den efterlevende af barnløse ægtefæller sidde i uskiftet bo med udarvinger. Denne adgang bortfaldt med den arvelov, der trådte i kraft 1. april 1964.

I 1976 blev der indført adgang for den længstlevende ægtefælle til at opnå udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden med hensyn til fællesejet, hvis afdøde er uden livsarvinger. Da længstlevendes afgiftsmæssige stilling svarede til stillingen for den efterlevende ægtefælle, der sad i uskiftet bo, blev kildeskatteloven ændret, så beskattningen ved dødsfald, der fandt sted fra og med 1. januar 1977, skulle ske efter kildeskattelovens § 13.

Udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden forudsætter en begæring til skifteretten. Begæringen skal indgives med boopgørelsen eller senest ved udløbet af fristen for indgivelse af boopgørelse⁴.

Imødekommer skifteretten begæringen, beskattes længstlevende efter kildeskattelovens § 13⁵.

Skiftelovens § 57, stk. 1

Såfremt den længstlevende ægtefælle i henhold til skiftelovens § 57, stk. 1, får boet udleveret, sker beskattningen efter kildeskattelovens § 13⁶.

1. Derimod kan separerede ægtefællers evt. endnu udelte formue ikke behandles som et dødsbo og ej heller medføre hensiddens i uskiftet bo.
2. Se også nedenfor s. 312 ff.
3. § 14A anvendes efter praksis analogt, når førstafdødes livsarvinger giver arveafkald uden vederlag. Bestemmelsen kan derimod ikke anvendes, når førstafdødes livsarvinger giver arveafkald mod vederlag, jfr. UfR 1987. 390Ø.
4. Hvis værdiansættelserne i boopgørelsen ændres af skattemyndighederne, kan begæring om udsættelse fremsættes inden 4 uger efter modtagelsen af meddelelsen om den ændrede værdiansættelse. På tilsvarende vis kan en indgivet begæring tilbagekaldes.
5. Hvis der undtagelsesvis skiftes fuldt ud med testamentsarvinger sker beskattningen efter kildeskattelovens § 14, stk. 1-8, på samme måde, som når arvinger udskiftes i et uskiftet bo.
6. Dette er derimod ikke tilfældet, hvis et skifte slutes med, at efterlevende kræver bobeholdningen udlagt efter skiftelovens § 62b.

Udlæg efter skiftelovens § 57, stk. 1, kan ske, hvis skifteretten skønner, at der under hensyn til den efterlevende ægtefælles særlige rettigheder intet bliver at udlodde til arvingerne, og hvis den efterlevende overtager ansvaret for afdødes gæld. Udlægget kan omfatte både fælleseje og afdødes særeje.

Ikke-skattepligtige

Tidligere har det været antaget, at det var en forudsætning for beskatning efter § 13, at den efterlevende ægtefælle er fuldt skattepligtig i Danmark¹.

Det fremgår nu af skattedepartementets dødsbovejledning, at § 13 kan anvendes selvom en eller begge ægtefæller ikke er fuldt skattepligtige her til landet².

Konsekvensen heraf synes at måtte være, at der i alle tilfælde, hvor afdødes bo helt eller delvist undergives dansk skiftekompentence, skal ske beskatning af den efterlevende ægtefælle efter § 13, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt, uanset om ægtefællerne har været fuldt, begrænset eller evt. slet ikke skattepligtige i Danmark. Den af de to ansættelser, der omfatter afdødes indkomst indtil dødsfaldet, må herefter bestå af de indtægter, hvoraf afdøde var fuldt eller begrænset skattepligtig. Skulle det kunne forekomme, at afdøde slet ikke var skattepligtig til Danmark, indgår ingen indkomster i denne ansættelse.

1. Synspunktet var, at beregningsreglerne i kildeskattelovens § 13 og skattedepartementets bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976 klart havde til forudsætning, at begge ægtefæller var fuldt skattepligtige.

Hvis den efterlevende ægtefælle ikke var fuldt skattepligtig, kom kun førstafdødes indkomst på tale som beregningsgrundlag, og førstafdødes skat skulle beregnes efter reglerne i kildeskattelovens § 35, stk. 3 (tilfælde hvor skattepligtsperioden er kortere end 1 år). Den praktiske konsekvens heraf var, at medens skatten ved en normal skatteberegning ved uskiftet bo blev nedsat med 2 fulde personfradrag, så skulle der i disse tilfælde alene gives 1 personfradrag, og dette skulle gives i den beregnede helårsskat. Der kunne ikke blive tale om overførsel af personfradrag og underskud, da ægtefællerne på grund af længstlevendes manglende skattepligt ikke er eller var sambeskattede (F 70.794, jfr. 4. udgave, s. 228). En tilsvarende afgørelse er DB 570, jfr. 4. udgave, s. 222, fodnote 2.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 80.

Den anden ansættelse, der omfatter længstlevendes indkomst, synes på samme måde at måtte omfatte de indtægter, hvoraf længstlevende er fuldt eller begrænset skattepligtig. Hvis længstlevende hverken er fuldt skattepligtig eller har indtægter, som er omfattet af den begrænsede skattepligt, vil § 13 ansættelsen alene komme til at omfatte afdødes indkomst i tiden indtil dødsfaldet¹.

Indkomstopgørelsen

Den efterlevende ægtefælle skal som nævnt i dødsåret beskattes af begge ægtefællers samlede indkomst, men denne skal af hensyn til skatteberegningen opdeles i to ansættelser – dels afdødes indkomst i tiden indtil dødsfaldet og dels den øvrige (længstlevendes) indkomst i hele dødsåret. I denne sidstnævnte ansættelse indgår således efter dødsfaldet indtægter, som hidrører fra aktiver, som afdøde blev beskattet af inden dødsfaldet. For afdødes indtægter opstår derfor spørgsmålet om, hvorledes disse skal fordeles på tiden før og efter dødsfaldet.

Fordelingen af indtægter og udgifter mellem de to ansættelser i tiden indtil dødsfaldet sker efter de samme regler, som når boet skiftes. Det vil sige, at der til de respektive ansættelser medregnes den pågældende ægtefælles egne indtægter samt afkast af egen bodel og særeje.

Renter

Afdødes renteindtægter og -udgifter fordeles mellem de to ansættelser, således at forfaldne samt beregnede renter til dødsdagen indgår i den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst.

1. Ved ansættelsen efter § 13 for indkomståret 1986 og tidligere, forekommer det under alle omstændigheder at være en konsekvens af dødsbøjledningens angivelse, at der i alle tilfælde skal gives 2 fulde personfradrag ved skatteberegningen for dødsåret – også selvom de indtægter, der indgår i den ene eller evt. begge ansættelser, ikke berettigede til personfradrag inden dødsfaldet. Et eksempel herpå kunne være tilfælde, hvor den ansættelsen omfattede begrænset skattepligtige indtægter af fast ejendom. Kildeskattelovens § 37, stk. 4, og bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976 (bilag 5) må føre til dette resultat.

Fra indkomståret 1987 må det derimod følge af personskattelovens § 10, stk. 8 og 9, og bekendtgørelse nr. 810 af 7. november 1986 (bilag 6), at der i hver enkelt af de to ansættelser vil blive givet det personfradrag – og evt. intet personfradrag – længstlevende henholdsvis afdøde var berettiget til forud for dødsfaldet. Endvidere kan overførsel af uudnyttede personfradrag kun finde sted, hvis afdøde og længstlevende var samlevende ved dødsfaldet, hvilket bl.a. forudsætter, at begge ægtefæller var fuldt skattepligtige ved dødsfaldet, jfr. kildeskattelovens § 4, stk. 6.

Fordelingen mellem de to ansættelser kan dog også foretages således, at der i afdødes ansættelse medtages en forholdsmæssig del af årets forfaldne renter, jfr. SD-cirkulærerne 1983-27 og 1987-14¹.

Når der ved skatteberegningen skal beregnes en helårsindkomst, må denne – uanset hvilket periodiseringsprincip der er anvendt – ikke indeholde mere end et års rente.

Misligholdte renter

Hvis den efterlevende ægtefælle betaler renteudgifter, som afdøde ikke har kunnet fratrække som følge af bestemmelsen i ligningslovens § 5, stk. 7, kan efterlevende fratrække disse i betalingsåret².

Overskud af fast ejendom og virksomhed

Overskud eller underskud af selvstændig virksomhed skal for tiden indtil dødsfaldet medregnes i ansættelsen for den af ægtefællerne, der drev virksomheden. Hvis begge ægtefællerne deltog i virksomhedens drift, skal resultatet medregnes hos den, der i overvejende grad drev virksomheden³. Ved afgørelsen heraf skal alene ses på forholdene i tiden indtil dødsfaldet⁴.

Overskud eller underskud af en virksomhed, hvori ingen af ægtefællerne har deltaget aktivt, f.eks. kommanditistanparter, medregnes i ansættelsen for den ægtefælle, der efter ægteskabslovgivningen havde rådighed over virksomheden, d.v.s. hos den til hvis bodel virksomheden hørte.

Ved fordelingen af over- eller underskud af fast ejendom eller virksomhed på tiden før og efter dødsfaldet kan der – på samme måde som tilfældet er ved opgørelsen af mellempériodeindkomsten – vælges mellem en forholdsmæssig fordeling af hele årets resultat og en nøjagtig periodisering af de enkelte poster, som indgår i regnskabet⁵.

Skattemæssige af- og nedskrivninger skal fragå i årets resultat inden den forholdsmæssige fordeling foretages⁶. Uanset hvilket periodiseringsprincip der anvendes, skal man være opmærksom på, at der normalt ikke kan afskrives, hvis aktiverne afhændes i dødsåret.

1. Jfr. ovenfor s. 135 f.

2. Jfr. ovenfor s. 59f.

3. Jfr. kildeskattelovens § 37A, stk. 3, og fra indkomståret 1987 § 25A, stk. 6.

4. Jfr. dødsbovejledningen s. 80.

5. Hvis virksomheden ikke drives hele året, foretages den forholdsmæssige fordeling på grundlag af den samlede periode, virksomheden har været i drift, jfr. dødsbovejledningen s. 81.

6. Herved adskiller § 13-ansættelsen sig fra opgørelsen af mellempériodeindkomsten, jfr. s. 63.

Medarbejdende ægtefælle

Reglerne om overførsel af overskud til en medarbejdende ægtefælle kan ikke anvendes ved § 13-ansættelsen. Dette fremgår af kildeskattelovens § 37A, stk. 3, fra indkomståret 1987: § 25A, stk. 6¹. Følgende klage herom blev forelagt skattedepartementet:

En sygeplejerske havde arbejdet som medhjælpende ægtefælle i sin mands lægepraksis i 15 år.

Efter mandens død i november 1981 blev hans praksis passet året ud af en vikar med den efterlevende ægtefælle som medhjælp.

Der blev klaget over, at kommunens skattevæsen havde nægtet at bringe reglerne om medhjælpende ægtefælle i anvendelse i det år, hvori lægen var afgået ved døden.

Skattedepartementet anmodede statsskattedirektoratet om en udtalelse over sagen. Direktoratet havde efter at have indhentet udtalelser fra vedkommende kommunes skattevæsen og fra amtsskatteinspektoratet udtalt, at det måtte være enig i, at den efterlevende ægtefælles skatteansættelse for 1981 var foretaget i overensstemmelse med loven.

Efter mandens død i 1981 havde enken overtaget boet til hensiddende i uskiftet bo.

For 1981 var hun herefter indkomstskattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 13 dels af mandens indkomst, dels af sin egen.

Ifølge kildeskattelovens § 37A, stk. 3, skal indkomsten fra virksomheden i tiden indtil dødsfaldet beskattes hos den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden, d.v.s. hos manden.

I henhold til bestemmelsen i kildeskattelovens § 37A, stk. 3, sidste punktum, er det udelukket at anvende reglerne om medhjælpende ægtefælle i det indkomstår, hvor den længstlevende ægtefælle beskattes efter reglerne i lovens § 13.

Skattedepartementet var derfor enig i, at den efterlevende ægtefælle ikke efter reglerne om medhjælpende ægtefælle havde kunnet få overført nogen del af overskuddet i 1981 af mandens virksomhed. (580-7152-55; Skd. medd. hf. 66, s. 265).

Lønmodtagerfradrag

Indgår der lønindtægter i afdødes indkomst, kan der foretages lønmodtagerfradrag i den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst i tiden indtil dødsfaldet. Der kan enten foretages fradrag for faktiske udgifter efter de sædvanlige regler herfor eller fast lønmodtagerfradrag. Anvendes det faste fradrag beregnes dette som 5 pct. af afdødes lønindtægt. Fradraget kan dog højst udgøre 267 kr. for hver kalendermåned, ved hvis begyndelse afdøde levede.

Indgår der lønindtægt i den anden ansættelse, kan der foretages lønmodtagerfradrag for et helt år i denne ansættelse.

Fra indkomståret 1987 er det faste lønmodtagerfradrag ophævet, og faktiske udgifter kan kun fratrækkes i det omfang de fradragsberettigede udgifter overstiger 3.000 kr.². Ved § 13-ansættelsen må det antages, at denne beløbs-

1. Vedr. forskudt regnskabsår se nedenfor s. 286.

2. Beløbet reguleres efter personskattelovens § 20 og er for 1988 3.200 kr.

grænse skal anvendes separat i de to ansættelser, således at der efter omstændighederne kan blive tale om en samlet begrænsning af udgifterne med 2×3.000 kr. Begrænsningen omfatter dog ikke fradrag for befordringsudgifter, fagforeningskontingenter og udgifter til arbejdsløshedsforsikring.

3 pct.-fradrag

Fra og med indkomståret 1987 kan der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages 3 pct. af den personlige indkomst, dog højst 3.200 kr. Omfatter indkomstansættelsen en kortere periode end 1 år kan fradraget højst udgøre 1/12 af 3.200 kr. – d.v.s. 267 kr. – for hver kalendermåned, ved hvis begyndelse skattepligt foreligger¹.

Ved § 13-ansættelsen må det antages, at der – på samme måde som tilfældet var med det faste lønmodtagerfradrag – kan beregnes 3 pct.-fradrag i begge ansættelser, men dog således at fradraget i den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst, højst kan udgøre 267 kr. for hver kalendermåned, ved hvis begyndelse afdøde levede.

Nedslag for renteindtægter

Der gives kun nedslag i skatteansættelsen for renteindtægter m.v. for personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og som er fyldt 67 år senest ved udgangen af det år, skattebetalingen vedrører.

Da § 13-ansættelsen er en ansættelse af længstlevende, er det derfor dennes alder og skattepligtsstatus, der er afgørende for, om der kan beregnes nedslag for renteindtægter m.v.

Nedslaget beregnes separat på grundlag af hver af de to ansættelser og de indkomster, renteindtægter m.v., der indgår i de respektive ansættelser. Der kan således blive tale om et nedslag på op til 3.600 kr. i hver ansættelse^{2,3}.

1. Jfr. ligningslovens § 8F.

Beløbsgrænsen på 3.200 kr. reguleres efter personskattelovens § 20 og er for indkomståret 1988 3.400 kr.

2. Jfr. skattedepartementets cirkulære af 28. november 1986, pkt. 9.

3. Vedrørende beregningen af nedslaget i den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst, må det antages, at dette skal beregnes på samme måde som ved en afsluttende ansættelse for mellemperioden, jfr. ovenfor s. 110f.

Forsikringer

Har ægtefællerne haft udgifter til *forsikringer m.v. med begrænset fradragsret*¹, kan der i hver ansættelse gives et fradrag på op til 2.000 kr., og overskydende fradragsbeløb kan overføres mellem de to ansættelser. Det samlede fradrag kan herved komme op på 4.000 kr., jfr. følgende afgørelse fra statsskattedirektoratet:

I skrivelse af 19. juli 1983 har skatteforvaltningen under henvisning til pensionsbeskatningslovens § 50, stk. 2, og kildeskattelovens § 13 forespurgt, hvor meget der kan godkendes som fradrag vedrørende forsikringer m.m. med begrænset fradragsret i forbindelse med ændring af forskudsregistreringen for en efterlevende ægtefælle, der sidder i uskiftet bo efter en pr. 1. maj 1983 afdød person. Endvidere rejses der det generelle spørgsmål, om det har nogen betydning med hensyn til fradragsbeløbs størrelse, at a) det er efterlevende, der står som indskyder vedrørende samtlige ordninger, eller at b) alle indbetalinger til ordningerne foretages efter dødsdagen.

Det er oplyst, at præmieudgifterne til diverse ordninger i det konkrete tilfælde andrager ca. 8.500 kr. for 1983. Heraf overstiger præmieudgifterne før 1. maj 1983 2.000 kr. vedrørende ordninger med afdøde som indskyder.

I den anledning skal man meddele, at det er statsskattedirektoratets opfattelse, at der i begge delansættelser for den efterlevende i henhold til kildeskattelovens § 13 kan gives et præmieudgiftsfradrag på op til 2.000 kr., og at der er mulighed for at overføre uudnyttede fradragsbeløb fra den ene delansættelse til den anden i overensstemmelse med bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 50, stk. 2.

Uudnyttede forsikringsfradrag kan således også overføres til afdødes indkomst, selv om alene den efterlevende har forsikringer m.v. med begrænset fradragsret, og selv om indbetalingerne til ordningerne først finder sted efter dødsfaldet. (360-403-513).

Har afdøde foretaget *kapitalindskud m.v.* til forsikringer o.l., der efter pensionsbeskatningslovens § 18 skal fordeles over en årrække, kan den efterlevende ægtefælle fortsætte afskrivninger af de indskud, som endnu ikke er afskrevet ved dødsfaldet. Det er en betingelse herfor, at ægtefællerne var samlevende ved dødsfaldet, og at der ikke er indtrådt afgiftspligt for den pågældende forsikringsordning.

Længstlevendes egen fradragsret for kapitalindskud berøres ikke af denne overtagelse af afdødes uafskrevne indskud². Denne kan derfor foretage fradrag med op til 2 × 25.000 kr. årligt. Dette må også gælde ved § 13-ansættel-

1. Fradragsretten herfor er ophævet fra indkomståret 1987.

2. Jfr. skattedepartementets cirkulære af 16 december 1986 om pensionsbeskatningsloven, pkt. 12.

sen, hvor det fradrag, der hidrører fra afdøde, må skulle henføres til dennes ansættelse².

Underskud m.v.

Afdødes underskud fra tidligere indkomstår kan efter kildeskattelovens § 29 fremføres til fradrag i længstlevendes indkomst i indtil 5 år efter det år underskuddet vedrører.

I dødsåret skal et evt. underskud først fradrages i den ansættelse, der vedrører afdødes indkomst, og derefter i længstlevendes øvrige indkomst i dødsåret.

Længstlevendes underskud fra tidligere indkomstår fratrækkes først i længstlevendes ansættelse og derefter i afdødes ansættelse.

Underskud i den ene ansættelse i dødsåret kan overføres til den anden ansættelse.

Reglerne om fremførsel af underskud i kildeskattelovens § 29 er blevet tilpasset personskattelovens og virksomhedsskattelovens indkomstbegreber. Såvel afdødes underskud i skattepligtig indkomst som afdødes underskud i personlig indkomst kan fremføres til længstlevende efter personskattelovens almindelige regler inden for de sædvanlige 5 år efter underskudsåret.

Underskud i afdødes virksomhedsindkomst efter virksomhedsskattelovens § 13, stk. 4, og resterende virksomhedsskat efter lovens § 10, stk. 3, kan fremføres til længstlevende efter virksomhedsskattelovens regler. D.v.s. at den almindelige tidsmæssige begrænsning på 5 år også gælder her.

Afdødes *tab ved salg af almindelige aktier* inden for 3 år efter erhvervelsen kan ligeledes fremføres efter aktieavancebeskatningslovens regler til længstlevende til fradrag i dennes fortjenester ved salg af almindelige aktier i indtil 5 år efter tabsåret.

Tab ved salg i dødsåret kan overføres mellem de to ansættelser. Tilsvarende gælder tab ved salg af hovedaktionæraktier, der kan fradrages i særlig indkomst.

1. For kapitalindskud, der er foretaget i henhold til en begæring fremsat før 21. juni 1979 kunne fradragsretten for kapitalindskud vælges fordelt over en periode på indtil 15 år. En efterlevende ægtefælle havde ved ejerens død adgang til at vælge mellem at fratrække evt. restbeløb på én gang eller at vælge en ny afskrivningsperiode. Denne valgfrihed er opretholdt for disse kapitalindskud.

Sømandsindkomst

Et skatteråd forespurgte, hvorledes der ved skatteansættelsen af en efterlevende ægtefælle efter kildeskattelovens § 13 skulle forholdes med hensyn til den afdøde sømandsbeskattede ægtefælles negative indkomst i land. Det udtaltes, at den afdøde ægtefælles negative indkomst i land skulle medregnes ved ansættelsen af den efterlevende ægtefælle efter kildeskattelovens § 13, hvorimod den afdøde ægtefælles definitivt sømandsbeskattede indkomst ikke skulle medregnes ved opgørelsen¹. (Skdp. VIII nr. 85-4/1975)

Forskudt regnskabsår

Længstlevende skal, når selvangivelsens tid kommer, indgive en selvangivelse omfattende begge ægtefællers indkomst siden udløbet af det sidste indkomstår, for hvilket afdøde havde været slutlignet.

Hvis afdøde havde regnskabsår fra 1. juli til 30. juni, og hvis dødsfaldet indtraf 1. oktober 1971, så skal efterlevende ægtefælle² – uanset om det er manden eller hustruen – i januar 1972 selvangive på grundlag af indkomstopgørelsen pr. 30. juni 1971, medens indkomsten fra 1. juli 1971 til 30. juni 1972 skal selvangives i januar/februar 1973 og beskattes efter reglerne i kildeskattelovens § 13 (H. 17239).

Såfremt afdøde efterlod sig en større særejeformue, som skiftes efter hans død, må det bemærkes, at formueskattepligten i denne situation med det bagud forskudte regnskabsår er overgået til dødsboet fra dødsdagen jfr. ksl. § 18, stk. 3; formuen skal ikke med i længstlevende formueopgørelse, der indgår i den selvangivelse, der af længstlevende skal indgives i januar 1972³.

I en sag DB. 54, der var forelagt, for ligningsdirektoratet, var sagsforholdet følgende:

En skatteyder med regnskabsår 1. oktober til 30. september afgik ved døden den 11. oktober 1970, altså efter udløbet af det regnskabsår, der ved hans skatteansættelse trådte i stedet for kalenderåret 1970; enken overtog fællesboet til hensidde i uskiftet bo, og der skulle derfor foretages sædvanlig ansættelse for ægtefællerne for skattepligtsperioden 1970, og ved denne ansættelse kunne der efter det oplyste gives fradrag for medhjælpende hustru.

1. Om sømandsskat og afsluttende ansættelse for mellemprioroden, se eksempel 26 foran s. 115.
2. Iflg. kildeskattelovens § 99 skal sambeskattede ægtefæller anvende fælles indkomstår.
3. Boet skal derfor i januar 1972 selvangive formuen, men har ingen indtægt at selvangive for indkomståret 1971. Særboets formueskat beregnes forholdsmæssigt for tiden 1. okt. til 31. dec. 1971.

For 1971 skulle enken ansættes af ægtefællernes samlede indkomst i indkomståret 1. oktober 1970 til 30. september 1971, idet enken skulle fortsætte med samme regnskabsår som afdøde. Ved ansættelsen for 1971 skulle der gives enken dobbelt personfradrag.

Da al indtægt fra 1. oktober 1970 indgik i beregningsgrundlaget for 1971, kunne der udstedes frikort til enken for resten af året 1970.

Skatteberegningen

Længstlevendes skat for dødsåret beregnes separat for hver af de to ansættelser, men uden anvendelse af personfradrag. Skatten af afdødes indkomst beregnes efter reglerne i kildeskattelovens § 35, stk. 3, om delårsindkomst og omregning til helårsindkomst. Den herefter beregnede skat af de to ansættelser nedsættes med skatteværdien af de personfradrag, som længstlevende er berettiget til.

Skatten beregnes efter de regler, der gælder for længstlevende. Dette gælder også den skat, der beregnes af afdødes indkomst, jfr. følgende landsskatteretskendelse, hvor den efterlevende enke gjorde gældende, at skatten af afdødes indkomst for tiden indtil dødsfaldet skulle beregnes efter de for ham gældende regler:

LSR 4-79-966/2-/20

8. juli 1983

Fru N.N., X-købing, klager over, at skattekommissionen for X-kommune foretagne skatteberegning for indkomståret 1979.

Sagen har været forhandlet på landsskatterettens kontor med klagerens revisor, der tillige har haft lejlighed til at udtale sig i et retsmøde.

Det fremgår af de bl.a. herved tilvejebragte oplysninger, at klagerens ægtefælle afgik ved døden den 29. december 1979, hvorefter klageren som efterlevende ægtefælle overtog boet til hensidende i uskiftet bo.

For klageåret 1979 har skattemyndighederne foretaget skatteberegningen i medfør af bestemmelsen i kildeskattelovens § 13, dels på grundlag af en opgørelse omfattende klagerens særskilte indkomst i perioden 1. januar til 29. december 1979, og dels på grundlag af en opgørelse omfattende ægtefællernes øvrige indkomst. Skatteberegningen er for begge opgørelses vedkommende foretaget på grundlag af klagerens skattemæssige status.

Klagerens revisor har gjort gældende, at der ikke i kildeskattelovens § 13 er hjemmel til for begge opgørelses vedkommende at foretage skatteberegningen på grundlag af længstlevendes skattemæssige status. Af kildeskattelovens § 13 fremgår, at der, når hustruen har haft særskilt indkomst, skal foretages 2 opgørelser, men bestemmelsen siger derimod intet om beregningen af selve skatteberegningen.

Efter revisorens opfattelse skulle skatten af afdødes indkomst indtil dødsdagen beregnes efter de for afdøde gældende regler i levende live. Til støtte herfor har han henvist til, at det i kildeskattelovens § 11 er bestemt, at skattepligten ophørte ved dødsfaldet. Den anvendte beregningsmåde er således i strid hermed, idet den har til følge, at hustruen opnår status som skattepligtig hovedperson allerede fra den 1. januar i dødsåret.

Revisoren har endvidere fremhævet, at anvendelsen af længstlevendes status ved beregningen af skatten af afdødes indkomst i det foreliggende tilfælde har haft til følge, at der af nævnte indkomst blev beregnet kirkeskat, uanset at afdøde ikke har været medlem af folkekirken, ligesom indkomsten blev pålagt det særlige folkepensionsbidrag, uanset at afdøde var over 67 år. Hvad særlig angår kirkeskatten har han anført, at betaling af denne er et personligt anliggende, og han har fundet det stødende, at afdødes indkomst er pålagt kirkeskat, når afdøde har været medlem af mosaisk trossamfund.

Kildeskattelovens § 13 er sålydende:

»Dør en gift person, og overtager den længstlevende ægtefælle i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet fællesboet til hensiddende i uskiftet bo, er længstlevende indkomstskattepligtig for hele det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, af al indkomst, som ægtefællerne har erhvervet i dette indkomstår. Har hustruen haft indkomst af den i § 4, stk. 2, omhandlede art i tiden indtil dødsfaldet, foretages der dels en ansættelse af denne indkomst og dels en ansættelse af ægtefællernes øvrige indkomst. Der beregnes indkomstskat på grundlag af hver af de nævnte ansættelser, og længstlevende svarer derefter skat med summen af de beregnede skattebeløb ...«

Under hensyn til, at der i medfør af nævnte bestemmelse er tale om beskatning af længstlevendes indkomst, og dermed om beregning af længstlevendes skat, således at dennes forhold må være afgørende i de omhandlede relationer, finder landsskatteretten med statsskattedirektoratets tiltrædelse, at den påklagede skatteberegning er foretaget med rette.

Skatteloftsreglen i udskrivningslovens § 5 – det vandrette skatteloft – anvendes på den samlede indkomstskat af de to ansættelser efter nedsættelse med personfradrag med tillæg af formueskatten, jf. følgende:

I skrivelser af 4. december 1984 og 18. februar 1985 har De for Deres klient – N.N. – der for indkomståret 1983 er beskattet i henhold til reglen i kildeskattelovens § 13, om beskatning ved hensiddende i uskiftet bo, forespurgt om skatteberegningen, herunder nedsættelsen af den pågældendes formueskat i henhold til udskrivningslovens § 5, (skatteloftsreglen) er korrekt foretaget.

Statsskattedirektoratet forstår Deres skrivelser således, at De er af den opfattelse, at der ved hver af de to skatteberegninger, der foretages efter kildeskattelovens § 13, skal ske nedsættelse med et personfradrag, og at skatteloftsreglen i udskrivningslovens § 5, skal bringes i anvendelse på de to skatteberegninger hver for sig.

I den anledning skal man meddele, at bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976 om personfradrag ved hensiddende i uskiftet bo, som De tidligere har fået tilsendt, fortsat er gældende, hvilket vil sige, at summen af indkomstskatterne beregnet af afdødes indkomst og længstlevende ægtefælles indkomst reduceres med skatteværdien af to personfradrag.

Skatteloftsreglen i udskrivningslovens § 5, bringes i forbindelse med beskatning efter kildeskattelovens § 13, i anvendelse på den måde, at der foretages nedsættelse af formueskatten henholdsvis indkomstskatten til staten, hvis den samlede indkomstskat m.v. (excl. kirkeskat) efter nedsættelse med de to personfradrag og med tillæg af formueskatten overstiger 78% af summen af den afdøde og den efterlevendes ægtefælles skattepligtige indkomst i dødsåret.

Da der ved skatteberegningen for indkomståret 1983 er forholdt i overensstemmelse hermed, ser statsskattedirektoratet ingen anledning til at foranledige denne ændret. (360-403-802)

Fra og med indkomståret 1987 skal skatten af hver af de to ansættelser beregnes efter reglerne i personskattelovens §§ 5-7 og § 8, stk. 1. D.v.s. at der skal

beregnes almindelig statslig og kommunal indkomstskat, 12 pct.-skat samt 6 pct.-skat.

For begge de to ansættelser skal der derfor udover den skattepligtige indkomst opgøres en personlig indkomst og kapitalindkomst. Ved beregningen af skatten af afdødes indkomst anvendes omregningsreglerne i personskattelovens § 14, hvorefter såvel den skattepligtige indkomst som den personlige indkomst og kapitalindkomsten omregnes til helårsbeløb. Overgangsreglerne i personskattelovens §§ 21-24 anvendes på hver af ansættelserne for sig¹.

Personfradrag

Kildeskattelovens § 37

For årene til og med indkomståret 1986 findes reglerne om personfradrag i kildeskattelovens § 37. Efter dennes stk. 4 skal der ved skatteberegningen gives 2 personfradrag.

Var ægtefællerne *samlevende*², og er længstlevende ikke pensionist³ ved udgangen af det kalenderår, hvori dødsfaldet sker, anvendes 2 almindelige personfradrag⁴.

En længstlevende pensionist ved udgangen af det kalenderår, hvori dødsfaldet sker, har det hidtil været skattemyndighedernes opfattelse, at der skulle anvendes 2 personfradrag for gifte pensionister⁵. Ved Højesteretsdom af 27. marts 1987 (I 447/1983) er det imidlertid statueret, at det ene af de to personfradrag skal være et personfradrag for enlige pensionister^{6,7}.

1. Jfr. pkt. 119 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til personskatteloven.

2. D.v.s. samlevende i skattemæssig henseende, således som dette begreb er defineret i kildeskattelovens § 4, hvilket indebærer at begge var fuldt skattepligtige, samt at samlivet ikke var ophævet som følge af skilsmisse, separation eller faktisk adskillelse.

3. Pensionistbegrebet er defineret i kildeskattelovens § 37, stk. 5.

4. Efter kildeskattelovens § 37, stk. 1.

5. Efter kildeskattelovens § 37, stk. 5, 1. pkt.

6. Efter kildeskattelovens § 37, stk. 5, 2. pkt.

7. Ved SD-cirkulære 1987-31 af 24. august 1987 er det meddelt, at den hidtidige praksis, hvorefter størrelsen af den efterlevende ægtefælles personfradrag bedømtes efter forholdene ved dødsfaldet, herefter ikke kan opretholdes.

Dommen medfører, at en ægtefælle, der var samlevende med afdøde ved dødsfaldet, og som ved udløbet af det indkomstår, hvori ægtefællen afgik ved døden, var berettiget til personfradrag for ugifte pensionister; har krav på et personfradrag for gifte pensionister og et personfradrag for ugifte pensionister i dødsåret.

Praksisændringen, der har virkning for indkomstårene 1978-1986, gennemføres ved, at statsskattedirektoratet ændrer skatteberegningen.

Hvis længstlevende ægtefælle er afgået ved døden, vil der senere fremkomme nærmere retningslinier vedrørende tilbagebetalingen.

Hvis ægtefællerne *ikke* var *samlevende*, eller hvis ægteskabet er indgået i dødsåret, anvendes 2 almindelige personfradrag, hvis ingen af ægtefællerne er pensionister.

Er den ene pensionist, anvendes 1 personfradrag for gifte pensionister og 1 almindeligt personfradrag. Og hvis begge ægtefæller er pensionister, anvendes 2 personfradrag for enlige pensionister.

Skatteværdien af de 2 personfradrag fragår i den samlede skat, som er beregnet af begge ansættelser for dødsåret¹. Der foretages således ingen reduktion under hensyn til skattepligtsperiodens længde. Dette gælder også, hvis længstlevende ikke lever året til ende².

Personskattelovens § 10

Fra og med indkomståret 1987 findes reglerne om personfradrag i personskattelovens § 10, stk. 8 og 9. Herefter skal skatten af den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst indtil dødsfaldet, nedsættes med skatteværdien af et personfradrag. Skatten af længstlevendes indkomst nedsættes ligeledes med skatteværdien af et personfradrag. Der anvendes de personfradrag, som afdøde henholdsvis længstlevende var berettiget til forud for dødsfaldet.

I afdødes ansættelse anvendes derfor et almindeligt personfradrag, hvis afdøde ikke var pensionist ved dødsfaldet. Hvis afdøde var pensionist, anvendes et personfradrag for gifte pensionister. Er ægteskabet indgået i dødsåret, eller hvis ægtefællerne, ikke var samlevende ved dødsfaldet, anvendes dog et personfradrag for enlige pensionister.

For længstlevende anvendes på samme måde et almindeligt personfradrag, hvis længstlevende ikke var pensionist ved dødsfaldet. Er længstlevende derimod pensionist, anvendes et personfradrag for gifte pensionister. Hvis ægteskabet er indgået i dødsåret, eller hvis ægtefællerne ikke var samlevende ved dødsfaldet, anvendes et personfradrag for enlige pensionister.

Hvis ægtefællerne var *samlevende* ved dødsfaldet, kan uudnyttede personfradrag overføres mellem de to ansættelser³. Skatteberegningen foregår i dette tilfælde ligesom tidligere, d.v.s. at skatten af de to ansættelser beregnes uden hensyn til personfradrag. For afdødes vedkommende efter de sædvanlige regler om omregning til helårsindkomst. Den endelige skat fremkommer herefter ved, at skatteværdien af de 2 personfradrag fratrækkes i summen af de beregnede skatter⁴.

1. Jfr. bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976 (bilag 4).

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 84.

3. Medmindre længstlevende lever sammen med en ny ægtefælle ved udgangen af dødsåret.

4. Jfr. bekendtgørelse nr. 810 af 7. november 1986 (bilag 5) og pkt. 117 i cirkulære af 9. december 1986 til personskatteloven.

Hvis ægtefællerne *ikke* var *samlevende* ved dødsfaldet, kan uudnyttede personfradrag derimod ikke overføres mellem de to ansættelser. Beregningen af skatten vedrørende den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst, sker i disse tilfælde efter samme principper, som anvendes ved beregningen af skatter af en afsluttende ansættelse for mellemprioroden, når der skiftes. D.v.s. at skatteværdien af afdødes personfradrag fragår i den skat, der er beregnet af helårsindkomsten, og denne skat nedsættes herefter efter forholdet mellem delårsindkomsten og helårsindkomsten¹.

Begge ægtefæller dør samme år

Hvis to ægtefæller afgår ved døden efter hinanden i samme år, og længstlevende hendsidder i uskiftet bo efter førstafdødes, beregnes skatten for længstlevendes mellempriorode efter reglerne i kildeskattelovens § 13, selvom der skiftes ved længstlevendes død.

Der beregnes derfor skat af førstafdødes ansættelse efter kildeskattelovens § 35. Endvidere beregnes skat af længstlevendes ansættelse efter § 35. I summen af disse skattebeløb fradrages skatteværdien af 2 personfradrag^{2,3}.

Dette må også antages at gælde efter skattereformens gennemførelse, hvis ægtefællerne er samlevende ved førstafdødes død. Hvis ægtefællerne derimod ikke er samlevende på dette tidspunkt, kan personfradrag ikke overføres mellem de to ansættelser, og i førstafdødes ansættelse gives kun et forholdsmæssigt personfradrag⁴. Tilsvarende må formentlig gælde for længstlevende.

Afdødes særeje

Hvis der ved siden af fællesejet bestod særeje for afdøde, kan efterlevende alligevel sidde i uskiftet bo med fællesboet; men afdødes særbo skiftes; efterlevende bliver også da skattepligtig af begge ægtefællers samlede indtægt i dødsåret⁵ og godskrives forskudsskatterne. Såfremt afdøde havde udækket underskud fra tidligere år, overføres dette underskud til den efterlevende ægtefælle; det kan ikke overføres til særboet, allerede fordi der ikke er mulig-

1. Jfr. pkt. 118 i cirkulære af 9. december 1986 til personskatteloven.

2. Jfr. Skd. medd. hf. 69, s. 179.

3. Jfr. eksempel 25 A og 25 B overfor s. 112 ff.

4. Jfr. ovenfor vedr. personfradrag efter personskatteloven.

5. Herunder af afkast af særejet indtil dødsfaldet.

hed for at foretage en afsluttende ansættelse for en »mellempæriode« for særboet, når fællesboet udleveres til hensidden i uskiftet bo¹.

Renteindtægter og -udgifter vedrørende afdødes særeste medregnes ved § 13-ansættelsen med forfaldne og beregnede renter indtil dødsdagen. Længstlevende og boet kan dog i stedet vælge at medtage en forholdsmæssig del af årets renter².

Kapitel 20: Skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live

Den efterlevende ægtefælle, der har fået fællesboet udleveret til hensidden i uskiftet bo, kan når som helst begære boet skiftet.

Hvis efterlevende indgiver begæring herom til skifteretten, overgår efter kildeskattelovens § 20 B, stk. 1, skattepligten for fællesboets indtægter til boet fra det tidspunkt, da skifteretten imødekommer begæringen³, medens formueskattepligten påhviler boet fra begyndelsen af det indkomstår, hvori skiftebegæringen imødekommes. De af længstlevende betalte foreløbige skatter, herunder eventuel formueskat, indgår i slutskatteafregningen for længstlevende og godskrives således ikke boet. Disse skatter skal derfor ikke medtages i § 20B-opgørelsen.

§ 20 B-opgørelsen

Inden 2 måneder efter at begæringen er imødekommet, skal boet indsende den såkaldte § 20 B-opgørelse til ligningsmyndigheden i den kommune, hvor længstlevende er skatteansat på imødekommelsestidspunktet⁴.

Pligten til at indgive § 20 B-opgørelse bortfalder ifølge dødsbobe kendtgørelsens § 5, stk. 3, såfremt hele boet inden to måneder, efter at begæringen om skifte er imødekommet, på ny er udleveret den længstlevende ægtefælle til hensidden i uskiftet bo eller udlagt efter skiftelovens § 57, stk. 1. At boet erklæres konkurs har ikke denne virkning; konkursdekretet ændrer intet i boets status som skattesubjekt.

1. Jfr. pkt. 107 i cirkulære af 9. december 1986 til personskatteloven, men cfr. dødsbovejledningen s. 111.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 83, SD-cirkulære 1987-14 og ovenfor s. 281.

3. Skal boet skiftes ved eksekutor, er imødekommelsesdagen eksekutorbevillingens dato.

4. Selvom boet erklæres konkurs, skal der indgives en § 20 B-opgørelse (Skd. V D. 83).

Partielt skifte

Der skal indgives en § 20 B-opgørelse omfattende alle boets aktiver og passiver, selv om begæringen kun fremsættes, for at et legat kan udredes til en legatar.

Der skal derefter udarbejdes en endelig boopgørelse udvisende dels arven til legataren eller den eller de udskiftede arvinger dels den resterende bobeholdning, der udleveres længstlevende til fortsat hensiddende i uskiftet bo med øvrige arvinger¹.

Der må i denne situation bemærkes en forskel i den skattemæssige situation, efter om længstlevende har overtaget boet til hensiddende i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, eller boet er påbegyndt med skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet og senere udleveret til uskiftet bo.

I første tilfælde beskattes længstlevende ifølge § 20 B, stk. 6, jfr. § 32, stk. 5, af boets indtægter til skæringsdagen i den endelige boopgørelse, derunder medregnet fortjeneste eller tab ved udlæg til den arving, der ved det partielle skifte er fyldestgjort for sit arvekrav; i det andet tilfælde, hvor der har været skifte påbegyndt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, kan bobeskatningen i visse tilfælde opretholdes, dvs. eventuelt tab ved udlægget fradrages i boets indkomst, fortjeneste beskattes hos boet, hvor dette kræver det – i modsat fald succederer udlægsmodtageren – og udlevering af den resterende bobeholdning betragtes i skattemæssig henseende som udlæg til længstlevende, jfr. nærmere neden for side 306.

§ 20 B-opgørelsens indhold

Opgørelsen minder meget om § 14-opgørelsen; den skal indeholde redegørelse for boets aktiver og passiver anført til værdien i handel og vandel på tidspunktet for begæringens imødekommelse².

1. Når en i uskiftet bo hensiddende efterlevende ægtefælle skal fyldestgøre førstafdødes særkuld barn for dets arv efter førstafdøde, kan det enten ske gennem et egentligt skifte eller ved, at det pågældende særkuldbarn giver arveafkald mod et vederlag, der af parterne skønnes at svare til hans arvekrav. Ved arveafkald mod vederlag anses betingelsen om, at »en arving er udskiftet« ikke for opfyldt, jfr. nedenfor s. 306. Dette ses ikke at have betydning ved skifte efter § 20 B, hvorimod det har væsentlig betydning, når et oprindeligt skifte overgår til uskiftet bo.
2. Har længstlevende inden imødekommeledagen solgt aktier med fortjeneste, opstår det problem, om den særlige indkomstskat, der vil blive krævet det følgende år, kan medtages som en gældspost i boopgørelsen. Dette spørgsmål hører under skifterettens kompetence. Hvis skifteretten ikke på forhånd vil godtage gældsposten, synes længstlevendes eneste udvej at formindske bobeholdningen ved en forskudsskattebetaling inden skiftebegæringens indgivelse.

De angivne værdier er underkastet ligningskommissionens kritik på samme måde som § 14-opgørelsens ansættelser. Ligningskommissionens afgørelser i denne henseende kan ikke påklages¹.

For aktiver, der kan afskrives eller nedskrives skattemæssigt, skal der desuden i § 20B-opgørelsen opføres en skattemæssig værdi. Reglerne om denne skattemæssige værdi er lidt anderledes end de tilsvarende regler om § 14-opgørelsen.

Afskrivningsberettigede aktiver skal medtages til de værdier, hvortil de var ansat skattemæssigt ved afslutningen af den længstlevende ægtefælles indkomstår forud for imødekommelsesåret. Der skal ikke som ved § 14-opgørelsens ansættelse foretages forholdsmæssige afskrivninger for den del af indkomståret, der er forløbet, inden skiftebegæringen imødekommes, og der er altså ikke noget, der svarer til de bundne afskrivninger i § 14-opgørelsen.

Varelager medtages til værdien på imødekommelsesdagen opgjort efter varelagerlovens regler, d.v.s. på grundlag af enten dagspris, indkøbspris eller fremstillingspris. Nedskrivning kan foretages med op til 30 pct. uden forholdsmæssig reduktion.

Længstlevendes skattepligt

Der skal ikke foretages en ansættelse svarende til den afsluttende ansættelse for mellemprioriteten; den længstlevende er fortsat skattepligtig og må for det år, hvori det uskiftede bo tages under skiftebehandling, betale skat efter sædvanlige regler af sin indkomst² indtil imødekommelsesdagen samt af sine personlige indtægter, medens skiftet står på og året ud. Hvis længstlevende udfører arbejdet for boet, medens skiftet står på, skal der, ligesom ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, fastsættes et vederlag efter kildeskatteovens § 20 E, som skal beskattes sammen med efterlevendes øvrige indkomst i skifteåret.

Boets skattepligt

Boets indkomstskattepligt begynder som nævnt på imødekommelsesdagen og varer indtil skæringsdagen i boopgørelsen. Et privat skiftet bos skattepligt ophører dog senest 15 måneder efter imødekommelsesdagen.

Hvis boet påny udleveres til hensidden i uskiftet bo – evt. efter at der er skiftet fuldstændigt med enkelte arvinger – ophæves bobeskatningen med

1. Jfr. s. 36 vedrørende § 14-opgørelsen.

2. Om særlig indkomst inden imødekommelsesdagen se side 293 note 2.

tilbagevirkende kraft til imødekommelsesdagen. Længstlevende beskattes i dette tilfælde af alle boets indtægter til skæringsdagen i den endelige boopgørelse¹.

Boet er skattepligtigt efter samme formuekriterier², som gælder for boer, der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og dets indkomstopgørelse foretages i princippet på samme måde.

Boets evt. skattefrihed bortfalder, hvis skiftet ikke er afsluttet på 15 måneders dagen efter imødekommelsesdagen, eller hvis boopgørelsen først indsendes efter dette tidspunkt. Skattefriheden bortfalder desuden, hvis nettoformenti i den endelige boopgørelse overstiger den sædvanlige beløbsgrænse.

Det skattepligtige bo succederer i længstlevendes skattemæssige stilling, og ved udlæg fra boet, hvad enten udlæg sker til længstlevende eller til arvinger, må der, når skiftet fuldføres, for alle aktiver, der udlægges med skattemæssig fortjeneste, enten ske beskatning i boet eller finde succession sted med deraf følgende beregning af passivposter.

Indkomstopgørelsen i imødekommelsesåret

Renter

Rentebeskatningen har i denne skiftesituation hidtil været påvirket af den omstændighed, at afsluttende ansættelse for mellemprioroden med deraf følgende beregning af en reguleret helårsindkomst ikke kommer på tale.

Renter af boets midler er derfor kun medtaget længstlevendes indkomstopgørelse for imødekommelsesåret, for så vidt de er forfaldne inden skiftebegæringens imødekommelse.

I boet er de beregnede renter fra sidste forfaldsdag eller tilskrivningsdag for skiftebegæringens imødekommelse og indkomståret ud blevet beskattet.

Dette problem har været behandlet i DB. 306, hvor ligningsdirektoratet udtalte, at når et uskiftet bo tages under skiftebehandling i længstlevendes levende live, vil den længstlevende i sin indkomstopgørelse for det år, hvori skiftebegæringen imødekommes, alene skulle medregne de før begærin-

1. Beskatningen af længstlevende sker efter de regler der gælder for personer, og den omfatter derfor bl.a. fortjeneste eller tab ved udlæg af boets aktiver.
Den arving, der er skiftet med indtræder ikke i boets skattemæssige stilling. Det udlagte aktiv anses for anskaffet til udlægsværdien på skæringsdagen eller evt. en tidligere udlægsdato.
2. Ved opgørelse af aktivmassen og nettoformuen skal ved afgørelse af spørgsmålet om boets skattepligt afdødes i sin tid skiftede særeje tages med i beregningen (til værdierne ved dødsfaldet), dog med undtagelse af den del af særejet, som længstlevende arvede; det er jo allerede indgået i boet, jfr. § 20 B, stk. 3. Der ses endvidere bort fra afdødes særeje, hvis dødsfaldet er sket før 1. januar 1970.

gens imødekommelse forfaldne og tilskrevne renter, medens renter, der forfalder eller tilskrives i boperioden, samt beregnede renter indtil skæringsdagen i den endelige boopgørelse vil være at henhøre til boet.

Af dødsbovejledningen fremgår det imidlertid nu¹, at længstlevende til sin indkomst i imødekommelsesåret skal medregne både de renter, der forfalder inden skiftet begynder, og beregnede renter fra forfaldsdagen og indtil imødekommelsesdagen. I boet skal herefter alene medregnes beregnede renter fra imødekommelsesdagen².

Renter, der forfalder eller tilskrives efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse, skal medregnes i udlægsmottagerens indkomstopgørelse på forfalds- og tilskrivningstidspunktet, men der bortses dog fra de beløb, der som beregnede renter indtil skæringsdagen i den endelige boopgørelse er henført til boet.

Overskud af fast ejendom og virksomhed

På samme måde som det er tilfældet ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet kan nettoresultatet af fast ejendom eller driftsresultatet af en virksomhed for hele imødekommelsesåret fordeles forholdsmæssigt mellem længstlevendes ansættelse og boets ansættelse. Der kan dog også her i stedet foretages en periodisering af de enkelte indtægter og udgifter efter de regler, der gælder for disse.

Afskrivninger

Reglerne om afskrivninger findes i kildeskattelovens § 20 B, stk. 2, der som nævnt foreskriver, at aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, i § 20 B-opgørelsen, d.v.s. i boets åbningsstatus, skal anføres med den skattemæssige værdi, hvortil de var medtaget i længstlevendes indkomstopgørelse ved udgangen af det foregående indkomstår. Det fremgår videre af § 20 B, stk. 2, at det er boet, der kan foretage afskrivninger for imødekommelsesåret, hvis det fortsat er under behandling ved udløbet af dette indkomstår. I modsat fald tilkommer afskrivningsretten den, der har fået aktivet nedlagt.

Afskrivningsretten for hele imødekommelsesåret tilkommer derfor enten boet, længstlevende eller en anden arving eller legatar, der inden årets udløb har fået aktivet udlagt. Hvis boet fortsat er under skifte ved imødekommel-

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 126.

2. Ved SD-cirkulære 1987-14 af 8. maj 1987 er den hidtidige praksis vedr. periodisering af renter i dødsåret ændret i overensstemmelse med skattedepartementets dødsbovejledning af oktober 1985, jfr. ovenfor s. 135. SD-cirkulæret omfatter efter sin ordlyd ikke beskatningen i imødekommelsesåret ved skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live.

sesårets udløb, og aktivet fortsat findes i boet på dette tidspunkt, har boet afskrivningsretten for hele året. Længstlevende kan ikke afskrive. Hvis aktivet er udlagt til længstlevende inden udløbet af imødekommelsesåret, har længstlevende afskrivningsretten for hele året. Boet kan ikke afskrive. Hvis aktivet inden årets udløb er udlagt til en anden arving eller legatar, har denne afskrivningsretten for hele imødekommelsesåret. Hverken boet eller længstlevende kan afskrive.

Dette gælder alle skattemæssige afskrivninger – både afskrivninger efter afskrivningsloven, afskrivninger efter statsskatteloven og andre pro anno afskrivninger¹.

For *driftsmidler* skal saldoværdien ved udgangen af længstlevendes sidste indkomstår før imødekommelsesåret reguleres med anskaffelses- og salgssummer for aktiver, der er anskaffet eller solgt i imødekommelsesåret². Boets afskrivningsgrundlag for imødekommelsesåret fremkommer ved fra den saldo, der er anført i § 20 B-opgørelsen, at fratrække længstlevendes salg indtil imødekommelsesdagen og boet salg i dettes første indkomstår. Hvis der er tale om saldoen for driftsmidler anskaffet efter 1. januar 1982 pristalsreguleres det således fremkomne beløb efter afskrivningslovens almindelige regler. Herefter tillægges 5/6 af længstlevendes anskaffelser indtil imødekommelsesdagen og 5/6 af boets anskaffelser indtil årets udløb, hvorved året afskrivningsgrundlag fremkommer. Efter fradrag af evt. afskrivninger tillægges den sidste sjettedel af længstlevendes og boets anskaffelser, hvorved saldoen ved imødekommelsesårets udløb fremkommer.

I relation til afskrivningslovens § 5, hvorefter en negativ saldo skal udlignes i det følgende indkomstår, eller tages til indtægt i dette år, betragtes imødekommelsesårets to dele som et indkomstår³. En negativ saldo ved udgangen af længstlevendes sidste indkomstår før imødekommelsesåret kan derfor udlignes ved anskaffelser foretaget af længstlevende indtil imødekommelsesdagen og af anskaffelser i boets første indkomstår. Er saldoen fortsat negativ ved udgangen af boets første indkomstår, indtægtsføres den i boet. En negativ saldo, der er opstået i imødekommelsesåret, skal, hvad enten der hidrører fra tid før eller efter imødekommelsesdagen, senest udlignes i boets andet indkomstår.

Hvis længstlevende i perioden fra begyndelsen af imødekommelsesåret og indtil imødekommelsesdagen afhænder virksomheden og i forbindelse her-

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 126.

2. Jfr. kildeskattelovens § 32, stk. 1, 3. pkt.

3. Jfr. dødsbovejledningen s. 127.

med konstaterer fortjeneste eller tab på driftsmidler, skal en sådan fortjeneste eller tab beskattes hos længstlevende¹.

Tilsvarende skal anskaffelsessummen for småaktiver m.v., der efter afskrivningslovens § 3 ønskes fradraget fuldt ud i anskaffelsesåret, enten fratrækkes i længstlevendes eller i boets indkomst, afhængigt af om anskaffelsen er sket før eller efter imødekommelsesdagen^{2,3}.

For afskrivningsberettigede *bygninger og installationer* i disse anskaffet før 1. januar 1982 kan foretages høje begyndelsesafskrivinger i henhold til afskrivningslovens § 24 A, men afskrivningsgrundlaget er den værdi, hvortil længstlevende havde nedskrevet bygninger og installationer i sin opgørelse for året før imødekommelsesåret.

For bygninger m.v., der er anskaffet efter 1. januar 1982 fortsættes afskrivningerne på længstlevendes afskrivningsgrundlag, der pristalsreguleres.

Varelager

Varelagre skal i § 20 B-opgørelsen medtages til værdien på imødekommelsesdagen opgjort efter varelagerlovens regler, og der kan foretages nedskrivning med indtil 30 pct.

Længstlevende skal ved sin indkomstopgørelse for imødekommelsesåret anvende samme værdi for varelageret, som anvendes i § 20 B-opgørelsen⁴.

Ved boets indkomstopgørelse for imødekommelsesåret indgår varelageret til værdien i § 20 B-opgørelsen⁵. Ved årets udgang kan boet nedskrive på varelageret efter varelagerlovens almindelige regler uden forholdsmæssig reduktion.

I boets sidste indkomstår kan der ligeledes nedskrives på varelageret, hvis dette udlægges med succession. Dette gælder derimod ikke, hvis varelageret udlægges uden succession. Der kan heller ikke nedskrives i det år, hvor varelageret udlægges à conto⁶.

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 127.

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 127f.

3. Hvis virksomhedens driftsresultat for imødekommelsesåret fordeles forholdsmæssigt mellem længstlevende og boet, jfr. ovenfor s. 296, indgår de udgiftsførte anskaffelsessummer for småaktiverne i den forholdsmæssige fordeling.

4. Der kan derfor ikke som ved § 14-opgørelsen vælges nedskrivninger ved indkomstopgørelsen, der er forskellige fra nedskrivningerne i § 14-opgørelsen.

5. Jfr. kildeskattelovens § 32, stk. 1, sidste pkt.

6. Jfr. dødsbovejledningen s. 128.

Underskudsoverførsel og Carry back

Som nævnt er den skattemæssige situation ved skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live karakteristisk derved, at der består en speciel forbindelse mellem de to samtidige skattesubjekter.

I bestræbelserne for at afværgе de kombinationer, som under tidligere gældende regler kunne udnyttes til uforudsete skattebesparelser, har loven fastsat ret detaljerede regler for forholdet mellem de to skattesubjekters indkomstopgørelser.

Overførsel af underskud mellem boet og længstlevende kan medføre, at den, hvorfra underskuddet overføres, får et krav på fradragsmodtageren svarende til skatteværdien af underskuddet. Beløb til udligning af sådanne krav vedrører ikke den længstlevendes eller boets skattepligtige indkomster¹.

Længstlevendes tidligere underskud – § 32, stk. 2

Underskud i længstlevende skattepligtige indkomst i årene forud for imødekommelsesåret kan fremføres inden for den sædvanlige 5 års grænse i ligningslovens § 15². Et uudnyttet underskud ved begyndelsen af hvert indkomstår under skiftet skal først udnyttes i længstlevendes indkomst. Et herefter resterende underskud fradrages i boets indkomst. Et evt. resterende underskud fremføres til det følgende indkomstår – hvis 5 års grænsen ikke overskrides – hvor det primært søges udnyttet i længstlevendes indkomst og derefter i boets indkomst.

Der kan dog ikke overføres underskud til boet i dettes sidste indkomstår, hvis boets skæringsdag ligger forud for afslutningen af længstlevendes tilsvarende indkomstår, hvad der i og for sig er en direkte følge af, at underskud først skal søges dækket i længstlevendes egen indkomst. Denne vil jo i det nævnte tilfælde, hvor skæringsdagen i boet ligger forud for udløbet af længstlevendes indkomstår, ikke være opgjort på den dag, da boets skattepligt ophører.

Reglerne om fremførsel af underskud i længstlevendes indkomst forud for imødekommelsesåret er tilpasset reglerne i *skattereformen*, der er trådt i kraft fra indkomståret 1987. Et dødsbo er som tidligere nævnt ikke omfattet af personskattelovens regler om opdeling af den skattepligtige indkomst i personlig indkomst og kapitalindkomst. Det er derfor kun underskud i længstlevendes skattepligtige indkomst, der kan fremføres til fradrag i boets

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 132.

2. Fra indkomståret 1987 findes reglerne om personers underskudsoverførsel i personskattelovens § 13 og virksomhedsskattelovens § 13.

indkomst¹. Underskud i længstlevendes personlige indkomst kan ikke fradrages i boets indkomst, men fremføres uden om boet til fradrag i længstlevendes indkomst for senere indkomstår.

Derimod kan reglerne i § 32, stk. 2, også anvendes på virksomhedsunderskud efter virksomhedsskatteoven, der resterer efter at længstlevendes indkomst i det pågældende år er nedbragt til 0².

Endvidere kan resterende virksomhedsskat efter virksomhedsskatteovens § 10, stk. 3, fremføres og overføres efter reglerne i § 32, stk. 2, til fradrag i boets skatter.

Længstlevendes samtidige underskud – § 32, stk. 3

Underskud i længstlevendes skattepligtige indkomst for indkomstår under skiftet kan fradrages i boets skattepligtige indkomst for samme indkomstår; hvad ikke dækkes derved, kan den længstlevende videreføre i sin egen indkomst i følgende år efter ligningslovens § 15³. Der kan ikke i de følgende år overføres nogen del af underskuddet til fradrag i boets indkomst.

Der kan heller ikke i denne situation overføres underskud fra længstlevende i boets sidste indkomstår, hvis skæringsdagen i den endelige boopgørelse ligger forud for udløbet af det pågældende indkomstår.

Også her medfører *skattereformen*, at underskud i længstlevendes personlige indkomst ikke kan fradrages i boets indkomst, men fremføres uden om boet til fradrag i længstlevendes indkomst for senere år. Derimod kan resterende virksomhedsskat og virksomhedsunderskud overføres fra længstlevende til boet efter § 32, stk. 3.

Boets underskud – § 32, stk. 3

Underskud i boet i et indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse, kan fradrages i længstlevendes indkomst for samme år.

Hvad der ikke dækkes derved, kan videreføres til boets følgende indkomstår, efter ligningslovens § 15, medens der ikke på ny kan ske fradrag i længstlevendes indkomst.

Et underskud i boets sidste indkomstår kan ikke fradrages hos længstlevende

1. Vedrørende omregningen af underskuddet i længstlevendes skattepligtige indkomst til underskud i boets skattepligtige indkomst se pkt. 108 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til personskatteoven.
2. Jfr. pkt. 181 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til virksomhedsskatteoven.
3. Fra indkomståret 1987: personskatteovens § 13.

de, hvis skæringsdagen i boopgørelsen ligger før afslutningen af længstlevendes tilsvarende indkomstår.

Et underskud i boet, der efter *skattereformens* ikrafttræden overføres til længstlevende, fradrages altid i længstlevendes skattepligtige indkomst; underskuddet indgår ikke i længstlevendes personlige indkomst eller kapitalindkomst.

Carry Back – § 32, stk. 4

I kildeskattelovens § 32, stk. 4, er fastsat regler om carry back, når skiftet af det uskiftede bo i længstlevendes levende live afsluttes med en indkomst-opgørelse, der udviser underskud.

Reglerne er i det væsentlige svarende til bestemmelsen i § 31, stk. 3, om carry back i boer, der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet¹.

(For fuldstændighedens skyld bemærkes, at der ikke er hjemmel for carry back i genoptagelsesboer; det er naturligvis heller ikke særligt praktisk; det måtte jo forudsætte, at et genoptaget offentligt bo skiftedes over flere indkomstår, hvoraf det eller de første havde skattepligtig indkomst, medens der var underskud i det sidste).

Ifølge § 32, stk. 4, åbnes der mulighed for tilbagebetaling af erlagt skat. Medens der efter § 31, stk. 3, var tale om den skat, der var betalt af boet af indkomst og formue i boets indkomstår og for mellemprioroden samt af afdøde i de to år forud for dødsåret samt afdødes samlevende ægtefælle for de samme år, så er de skattebeløb, hvoraf carry back efter § 32, stk. 4 kan kræves, skat betalt af længstlevende, afdøde og af boet i de to foregående indkomstår².

Medens carry back i forbindelse med skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet efter omstændighederne dækker adskillige års skattebeløb, nemlig dels to år før dødsåret, dernæst mellemprioroden og endelig samtlige boets indkomstår, så er der ved uskiftet bos skifte kun tale om de to foregående års skattebeløb, uanset om skiftet måtte strække sig over et længere tidsrum.

Et eksempel fra praksis vil belyse denne regel:

1. Jfr. kapitel 13.

2. I de skattebeløb, der danner overgrænsen for refusionens størrelse, indgår længstlevendes og evt. afdødes virksomhedsskat efter virksomhedsskatteoven. Endvidere indgår 25 pct. skatten ved efterbeskatning af indestående på konto for opsparet overskud. Hvis resterende virksomhedsskat efter virksomhedsskatteovens § 10, stk. 3, er fradraget i skatterne for de to foregående år, nedsættes refusionens størrelse tilsvarende. Jfr. pkt. 180 i skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 til virksomhedsskatteoven.

En enkemand sad i uskiftet bo efter hustruens død i 1973. Den 1. juli 1975 påbegyndtes skifte i efterlevendes levende live. Boets første indkomstår fra 1. juli til 31. december 1975 sluttede med et underskud på 200.000 kr. Boets næste og sidste indkomstår 1. januar til 30. december 1976 sluttede med et underskud på 139.000 kr. Det antoges, at f.s.v. angik underskuddet for boets indkomstår 1975, der ikke kunne overføres til længstlevende, der selv havde underskud så måtte det konstateres, at det ikke havde været muligt at få det dækket helt eller delvist ved overførsel til 1976 eller til længstlevende, hvorfor boet havde krav på carry back.

Dette carry back beløb kunne ikke overstige, hvad boet, efterlevende og afdøde havde betalt i skat af indkomst og formue i de to foregående år. For 1975 – underskud var det herefter 1974 og 1973, der skulle måles med, for 1976 var det 1975 og 1974, der kom i betragtning.

Hvis skiftet er behandlet som offentligt, er der jo i princippet intet i vejen for, at skiftet kan løbe over flere end to indkomstår.

Som ved § 31, stk. 3, er den carry back, der gives adgang til i § 32, stk. 4, begrænset til 30 pct. af det underskud i boets indkomstopgørelse, som ikke kan dækkes ved fradrag i længstlevendes indkomst eller i boets egen indkomst i de følgende år.

Hvis boets indkomst udviser et underskud, må det altså blive en overvejelse hos boet, om det kan betale sig at opnå carry back, eller om der vil være større fordel ved at kunne trække underskuddet fra i længstlevendes indkomst for samme år. Ønskes carry back, må skæringsdagen i boet lægges inden udløbet af længstlevendes (og boets) indkomstår. Ønskes fradrag i længstlevendes indkomst, må skæringsdagen lægges sammen med indkomstårets udløb.

I reglen vil længstlevendes beskatning vel overstige carry backs grænse på 30 pct., og så er det mere fordelagtigt at lade indkomstårene udløbe samtidigt, hvorved længstlevende kan få den fulde fordel af underskudsfradraget.

Tab vedr. almindelige aktier

Tab ved salg af almindelige aktier inden 3 år efter erhvervelsen, jfr. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 2, kan ikke overføres mellem længstlevende og boet.

Skæringsdag på imødekommelsesdagen

Det er som regel ønsket om at indgå nyt ægteskab, der bevæger længstlevende til at begære det uskiftede bo skiftet (det kan også skyldes, at et stedbarn bliver myndigt og forlanger skiftet).

Længstlevende vil da ofte have hele ekspeditionen forberedt i alle enkeltheder, således at han møder op i skifteretten med sin begæring, eventuelt får den imødekommet på stedet, hvorefter der afleveres både § 20 B-opgørel-

se og endelig boopgørelse med imødekommelsesdagen som skæringsdag i den endelig boopgørelse.

Det vækker i de fleste tilfælde forbløffelse hos længstlevende, at han, hvis boet efter sine formueforhold er skattepligtigt, i en sådan situation skal indgive selvangivelse for boet. Det er ikke desto mindre tilfældet.

Selvangivelsen skal indgives i almindelighed med indkomst 0; men er der skattemæssige aktiver i boet, kan selvangivelsen have særdeles praktisk betydning for længstlevendes interesser.

Såfremt der ved udlægget konstateres et fradragsberettiget tab på f.eks. næringsaktier eller hovedaktionæraktier, er der straks et underskudsbeløb, der kan give anledning til carry back.

Er der i boet en ejendom, på hvis driftsbygninger og installationer der i årevis på grundlag af en gammel, nu uforståeligt beskeden anskaffelsessum, har været afskrevet, kan en beskatning af genvundne afskrivninger vise sig at være en særdeles fordelagtig disposition.

Avancen på selve udlægssummen efter ejendomsavancebeskatningsloven er fritaget for beskatning, så længstlevende opnår ved at lade boet beskatte af genvundne afskrivninger at få dagsprisens tal på driftsbygningerne som fremtidigt afskrivningsgrundlag, hvorpå der endda kan afskrives med store begyndelsesafskrivninger.

Tilsvarende overvejelser kan gøres ved andre skattemæssige aktiver.

Hvis boet indeholder en større formue iblandet aktiver af den nævnte art, er der ingen grund til at tage let på problemerne ved et skifte, der påbegyndes og slutes på én dag.

Det må bemærkes, at boet naturligvis ikke kan vælge en skæringsdag, der ligger forud for imødekommelsesdagen.

Kapitel 21: Ændret skifteform

Når længstlevende har begæret det uskiftede bo skiftet, har han ikke dermed mistet kontrollen med udviklingen.

Selv om et bo er taget under skiftebehandling, kan skiftebehandlingen standses, og boet udleveres til hensiddende i uskiftet bo på ny, og der kan i denne forbindelse foreligge flere situationer, der alle er meget praktiske og hvis forskelligheder bør bemærkes i detaljer.

Offentligt skifte/uskiftet bo – § 20 C, stk. 1

Hvis et bo, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været under offentlig skiftebehandling, udleveres til hensidden i uskiftet bo, beskattes indkomsten fra dødsfaldet hos længstlevende. For hele det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, sker beskattningen af længstlevende efter reglerne i kildeskattelovens § 13, stk. 1, idet en evt. beskattning af boet efter reglerne i § 14, stk. 1-8, ophæves, jfr. § 20 C, stk. 1, 1-3 pkt¹.

De tidligere regler²

Ovennævnte regel har virkning, hvor dødsfaldet er indtrådt 1. januar 1977 eller senere.

Efter den affattelse af kildeskattelovens § 20 C, stk. 1, som gælder, hvis dødsfaldet er sket senest 31. december 1976, var længstlevende kun skattepligtig af indkomsten fra dødsdagen. Beskattningen skete ikke efter § 13 på samme måde, som hvis boet var overtaget til hensidden i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og som medførte at længstlevende blev skattepligtig af begge ægtefællers samlede indtægt i hele dødsåret, omend med en vis beregningsmæssig lempelse. I stedet deltes dødsårets beskattning, såfremt der først begæredes offentligt skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og der derefter skete udlevering af boet til hensidden i uskiftet bo.

Dette gav i visse tilfælde mulighed for opnåelse af skattemæssige fordele gennem en skifteretlig procedure, d.v.s. påbegyndelse af skifte efterfulgt af udlevering til uskiftet bo, som i virkeligheden savnede skiftemæssig begrundelse. Disse skattemæssige fordele bestod navnlig deri, at den efterlevende ægtefælle, der først begærede skifte og derefter opgav skiftet igen til fordel for hensidden i uskiftet bo, kun blev skattepligtig af boets indtægter fra dødsdagen, medens afdødes indkomst indtil dødsdagen blev beskattet under anvendelse af to personfradrag (hvis den overhovedet blev beskattet med mere end afdødes forskudsskatter) og eventuel restskat afkrævedes kun, når beløbet androg 4.000 kr. eller derover. Længstlevende beskattedes yderligere selv

1. Uanset hvor lang tid, der er forløbet fra dødsfaldet og til den senere udlevering af boet til hensidden i uskiftet bo, skal der foretages en ansættelse efter kildeskattelovens § 13 af den længstlevende ægtefælles indkomst i dødsåret – også selv om der måtte være forløbet mere end 5 år efter dødsårets udløb, jfr. den ovenfor s. 165 refererede forhåndsbekendtgørelse (360-403-507).
2. For en nærmere beskrivelse af de tidligere regler henvises til 4. udgave, s. 241-247.

under anvendelse af to personfradrag, således at dødsårets personfradrag kunne andrage op til fire fradrag i modsætningen til beskatning ved uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, hvorunder der kun anvendes to personfradrag og ikke er mulighed for bortfald af restskattebeløb op til 3.999 kr.

Betingelserne for udlevering til uskiftet bo

Hjemlen til, at et offentligt skiftet bo kan begæres udleveret til hensidden i uskiftet bo, findes i skiftelovens § 9, stk. 2.

Der gøres den begrænsning i adgangen, at såfremt der, medens skiftet har stået på, er anmeldt kreditorer, så må disse enten betales, eller de må give samtykke til boets udlevering.

Det er derimod ikke påkrævet, at arvingerne erklærer sig enige i udleveringen medmindre skifte er begæret p. gr. af misbrug af råden over fællesboet. Hvis arvingerne er fællesbørn af afdøde og længstlevende, har de ingen mulighed for at modsætte sig, at boet udleveres til hensidden i uskiftet bo.

Det synes at kunne lade sig gøre at begære offentligt skifte og efterfølgende begære udlevering af uskiftet bo i samme skifteretsmøde, selv om det muligvis kræver en vis imødekommenhed fra skifteforvalterens side^{1, 2}.

1. De her behandlede regler underkastes i en artikel af stud. jur. Fl. Høgdahl Jensen i Fuldmægtigen 1976 s. 40-46 en indgående og som det synes ikke ganske ubegrundet kritik.

Forfatteren må afstå fra en nærmere behandling af de principielt særdeles interessante betragtninger, men skal af hensyn til praktikere bemærke, at efter ændringen af kildeskatteloven ved lov nr. 616 af 17. december 1976, har spørgsmålet væsentligt mindre interesse, idet det beskrevne arrangement nu kun har skattemæssig interesse, hvis der under det påbegyndte skifte udskiftes en arving, og så vil boet ofte se sin interesse ved at lade skiftet løbe en længere periode for derved at opnå den billige bobeskatning.

2. Når skifteretten i overensstemmelse med ældre praksis i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet udleverer boet til privat skifte og til hensidden i uskiftet bo, antages iflg. den tidligere dødsbovejledning side 68, reglerne i § 20 C at finde anvendelse.

Boet må følgelig, hvis det private skifte medfører fuld udskiftning af en eller flere arvinger, anses for at have været under skifte fra dødsdagen til udleveringsdagen. Boet kan ikke anvende en senere dato som skæringsdag for det private skifte, således at efterlevendes skattepligt først skulle indtræde på dette tidspunkt. Såfremt boet ønsker at drage fordel af den lempeligere bobeskatning, må skiftet påbegyndes som rent skifte, og efterlevendes skattepligt kan derefter – når udskiftning af en arving har fundet sted – udskydes, således at den først indtræder ved den efterfølgende udlevering af restboet til hensidden i uskiftet bo.

Delvist skifte

Hvis der inden udleveringen til uskiftet bo er skiftet med enkelte arvinger¹, så indtræder der ikke skattepligt for længstlevende fra dødsdagen; den i boet beregnede skat af indkomsten fra dødsdagen og til udleveringen til uskiftet bo opretholdes^{2,3}, jfr. § 20 C, stk. 1, 4. pkt.

Det antages, at hvis et påbegyndt skifte opgives efter at et særkuldbarn har givet arveafkald mod et kontant vederlag⁴, som iflg. forlig af parterne anses at modsvare arvingens lod i boet, så kan den pågældende ikke anses uskiftet, og boets skattepligt ophævedes.

I Østre Landsrets dom af 27.juni 1984⁵ (6. afd. 209/1983) fandt retten, at anvendelsen af kildeskattelovens § 20 C, stk. 1, 4. pkt. eller stk. 2, 2. pkt. forudsætter, at boet, før resten af fællesboet udleveredes til den efterlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, skal have været under enten offentlig eller privat skiftebehandling. Da boet ikke havde været undergivet skiftebehandling, og da nogle særbørns arveafkald ikke kunne sidestilles med et skifte, kunne efterlevende ikke skatteansættes efter kildeskattelovens § 14, stk. 1-8, for dødsåret.

Legatarer

Hvis der inden udleveringen af boet til hensiddende i uskiftet bo er skiftet med legatarer, bliver længstlevende skattepligtig fra dødsdagen. Opretholdelsen af beskatningen af boet fra dødsdagen til udleveringen til uskiftet bo

1. Herved skal forstås, at de pågældende er fyldestgjort for hele deres krav på arv (SKD. II 2158/1972. jfr. LSR. I. 1972 nr. 4-872 cfr. 1971 nr. 1-2059). (LSR. 1974 nr. 184).
2. Såfremt der inden udlevering til uskiftet bo er udlagt arvingen skattemæssige aktiver, men uden at han er fuldt dækket for sit arvekrav, sker beskatningen efter § 20 C, stk. 1-3, d.v.s. at længstlevende beskattes fra dødsdagen, jfr. s. 304. Succession kan ikke finde sted; efterlevende ægtefælle må beskattes af fortjenesten.
3. Hvis der ved det delvise skifte i boopgørelsen forekommer udlægsværdier, som forhøjes af skattemyndighederne, så skulle dette i og for sig medføre både at udlægsmodtageren af det forhøjede aktiv skal betale mere i arveafgift og at medarvingerne derunder den eller de udskiftede arvinger skulle arve mere. Det antages i skattedepartementets praksis ved arveafgiftsberegningen, at de udskiftede arvinger, der lader sig nøje med den engang opgjorte arvelod ikke derved har givet en gave til udlægsmodtageren af det forhøjede aktiv.
4. Iflg. Medd. Skd. No. 59. Oktober 1981 har skattedepartementet i sag Skd. S. 7211-115 meddelt, at der beregnes gaveafgift af det udbetalte vederlag, ikke arveafgift. Ved skattedepartementets cirkulære af 19. maj 1987 er det bestemt, at der for fremtiden skal betales arveafgift af vederlaget, når det uskiftede bo ophører eller skiftes i forbindelse med arveafkaldet. Der skal stadig betales gaveafgift, når det uskiftede bo ikke ophører eller skiftes i forbindelse med arvefaldet.
5. Jfr. Skattedepartementets Meddelelser hæfte 71, s. 801.

kræver således, at der er udskiftet en eller flere arvinger, legatarer er ikke ikke nok.

Den udformning af § 20 C, som gælder dødsfald senest 31. december 1976, medførte, at hvis der under det påbegyndte skifte var sket udskiftning af en eller flere arvinger eller legatarer, opretholdtes beskattningen efter § 14, og boets karakter af skattesubjekt fra dødsdagen og til udlevering af restboet til uskiftet bo bevarede.

Dette betød, at indkomsten beskattedes i boet, eller hvis dette var skattefrit, undgik beskattning.

Da det var at forudse, at reglen i denne form kunne bevæge arveladere til at indsætte en bestemmelse i testamente om en eller anden beskeden legatar til fyldestgørelse ved den førstafdøde ægtefælles død, ændredes bestemmelsen med virkning for dødsfald 1. januar 1977 eller senere, således, at denne skattemæssigt gunstigere stilling kun opnås, når der er udskiftet én eller flere arvinger.

Udlevering som udlæg

Udleveringen til længstlevende af resten af fællesboet til hensiddende i uskiftet bo sidestilles i disse tilfælde efter § 20 C, stk. 1, sidste punktum, med udlæg. §§ 16-18 skal anvendes, d.v.s. der må udarbejdes en boopgørelse med sædvanlig kritik af værdierne; med hensyn til skattemæssige aktiver må der tages stilling til succession og beregning af passivposter eller eventuel beskattning i boet.

Skiftet afsluttes altså næsten som et skiftet bo, men dog med den undtagelse, at arvelodder, der skal tilfalde fællesbørn, når der endeligt skiftes, forbliver indestående i boet og betragtes i første omgang som udlagt til længstlevende, og så med den særligt væsentlige forskel, at arveafgift ikke skal betales.

I skattemæssig, men ikke i afgiftsmæssig henseende behandles udlevering altså som udlæg i henhold til den endelige boopgørelse.

Længstlevende succederer eller kan lade beskattning ske i boet, hvis det er bekvemt. I sidste tilfælde kan længstlevende jo sikre sig f.eks. et bedre afskrivningsgrundlag med hensyn til driftsbygninger, installationer m.v.

Succession og passivering

Hvis succession indtræder, fordi boet ikke ønsker sig beskattet, synes det nødvendigt at gøre fortjenesten op og beregne passivpost af fortjenesten ved det foretagne såkaldte udlæg. Fortjenesten må naturligvis gøres op på grundlag af værdien i opgørelsen ved udleveringen til uskiftet bo og afdødes eller ægtefælles oprindelige anskaffelsessum med tillæg af forbedringer.

Senere endeligt skifte ved død.

Såfremt der først derefter skiftes efter længstlevendes død, er det et nyt udlæg fra boet, der finder sted, og successionsspørgsmålet må derefter gøres op på grundlag af de på dette tidspunkt foreliggende værdier.

Senere delvist skifte

Hvis længstlevende på ny begærer skifte for at kunne udlodde en anden arvinges arvelod, må successionsproblemet formentlig afgøres på grundlag af det såkaldte udlæg til længstlevende, som fandt sted, da skiftet første gang afløstes af uskiftet bo efter udskiftning af en arving.

Såfremt der ved det daværende udlæg konstateredes tab på skattemæssige aktiver, der kom til fradrag i boets indkomst, eller hvis en fortjeneste blev beskattet i boet, må den værdi, hvortil aktivet ved det første delvise skifte »udlagdes« længstlevende, nu være boets anskaffelsessum, i forhold til hvilken eventuel succession eller tabskonstatering respektive beskatning kan ske.

Har længstlevende derimod valgt succession, må det stadig være den oprindelige anskaffelsessum, der er udgangspunkt for passiveringen og beregningen af fortjeneste.

Hvis boet, da det første gang påbegyndte skifte, var skattefrit, må forbindelsen bagud også være afbrudt med det foretagne såkaldte udlæg, og også i dette tilfælde vil udlægsværdien ved det senere skifte formentlig være modtagerens anskaffelsessum, hvis der vælges succession¹.

1. I sin anmeldelse i Juristen 1975 side 242 omtaler lektor, cand. polit Orla G. Petersen den analyse, der her er forsøgt foretaget af de nuancer, der kunne tænkes at foreligge mellem de tilfælde, hvor den første behandlingsmåde var skifte, senere efterfulgt af uskiftet bo (§ 20 C), og de tilfælde, hvor boet udleveredes til uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Det må være rigtigt, at hvis boet er overtaget til hensidde i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, vil der hver gang dette bo tages under skiftebehandling f.eks. af hensyn til særkuldbørn, der opnår myndighedsalderen, skattemæssigt være tale om anvendelse af 20 B, stk. 6, jfr. § 32, stk. 5. I dette tilfælde er den længstlevende ægtefælle fra dødsfaldet indtrådt i afdødes sted m.h.t. skattemæssige aktiver, og hans beskatning i levende live, såvel som hans arvingers skattemæssige stilling, når succession finder sted, beror på anskaffelsen, der fandt sted før den førstafdøde ægtefælles død.

Såfremt der i sin tid ved dødsfaldet påbegyndtes et skifte, der efter fuldstændig udskiftning af en arving afløses af uskiftet bo, så betyder det, at den længstlevende for fremtiden hensidder med alle aktiverne i det uskiftede bo, som om han havde fået dem udlagt på et skifte. Dette betyder, at »udlægningsværdien« ved skattemæssige tabsaktiver er længstlevendes fremtidige afskrivningsgrundlag, medens § 20 B ægtefællen stadig har afskrivningsgrundlag fra før dødsfaldet.

M.h.t. afskrivningsberettigede bygninger anskaffet før 1. januar 1982 kan § 20 C ægtefællen foretage høje begyndelses afskrivninger på den ved udlægget konstaterede skattemæssige værdi, medens § 20 B ægtefællen fortsætter afskrivningen som det skete før dødsfaldet. →

Privat skifte/uskiftet bo – § 20 C, stk. 2

Såfremt boet i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været genstand for privat skifte, men inden skiftebehandlingens tilendebringelse udleveres længstlevende til hensiddende i uskiftet bo, beskattes indkomsten ligesom foran med hensyn til det offentligt skiftede bo beskrevet fra dødsdagen hos længstlevende, og de skattemæssige problemer, der knytter sig til indkomsten før dødsfaldet, løses på samme måde som ved det påbegyndte offentlige skifte som foran beskrevet.

Når boet har været overtaget til privat skifte, skyldes det, at arvingerne har været enige om at få boet udleveret til privat skifte. I disse tilfælde må længstlevende ægtefælle have børnenes samtykke til, at boet udleveres til hensiddende i uskiftet bo. Såfremt børnene skulle nægte at give deres tiltræden af uskiftet bo, har længstlevende kun den udvej at foranledige boets overgang til offentligt skifte. Når offentligt skifte er i gang, kan længstlevende, uden at indvending er mulig fra børnene, forlange boet udleveret til hensiddende i uskiftet bo.

15 måneders fristen

Hvis der under det påbegyndte private skifte er udskiftet en arving, gælder det foran vedrørende offentligt skiftede boer anførte, såfremt udleveringen til hensiddende i uskiftet bo finder sted inden 15 måneder fra dødsdagen.

Hvis 15 måneders fristen var overskredet, inden udleveringen til uskiftet bo fandt sted, havde det efter § 20 den virkning, at skattepligten i boet fra 15 måneders dagen overgik på ægtefælle og arvinger efter deres anpartsret i boet. Den beskatning af boets indkomst og formue, der således måtte have

← Såfremt anmelderen skulle mene, at man ikke kan overtage et »restbo« til hensiddende i uskiftet bo efter § 20 C, stk. 1, uden at fremtidige udskiftninger af enkelte arvinger skal behandles efter reglerne i § 20 B, m.a.o. hvis § 20 B gælder skifte af alle uskiftede boer, uanset hvorledes de er påbegyndt, synes der at opstå en uoverensstemmelse mellem § 32, stk. 1, jfr. § 30, stk. 2, og det faktum, at § 20 C karakteriserer udleveringen til længstlevende som et udlæg.

Når »udlæg« har fundet sted efter § 20 C, kan boets aktiver i hvert fald ikke generelt behandles, som om de var anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid – d.v.s. før førstafdødes død, er anskaffet. Der synes at måtte rejse sig en del problemer, som det må blive en fremtidig praksis opgave at løse. Det ovenfor anførte skal alene forstås som et forsøg på at antyde problemerne og en skitse til en mulig løsning.

Det fremgår nu af dødsbovejledningen s. 123, at reglerne i § 20 B om skifte af uskiftet bo finder anvendelse såvel i tilfælde, hvor den efterlevende ægtefælle umiddelbart i forbindelse med dødsfaldet har fået boet udleveret til hensiddende i uskiftet bo, som i tilfælde, hvor den efterlevende ægtefælle har fået boet udleveret til hensiddende i udskiftet bo efter påbegyndt privat eller offentligt skifte.

fundet sted hos arvingerne efter 15 måneders fristen, ophæves, når boet udleveres til uskiftet bo efter 15 måneders fristens udløb, og længstlevende beskattes af den samlede indkomst fra fristens udløb.

Skiftelovens § 57, stk. 1 – § 20 C, stk. 3

Det foran anførte vedrørende udlevering af et offentligt eller privat skiftet bo til hensiddén i uskiftet bo gælder også, når boet udleveres til længstlevende i overensstemmelse med reglerne i skiftelovens § 57, stk. 1¹.

Uskiftet bo/skifte/uskiftet bo – § 20 B, stk. 5 og 6

Hvis boet efter udleveringen til hensiddén i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet tages under skifte efter længstlevendes begæring efter § 20 B, men uden at skiftebehandlingen tilendebringes, fordi boet atter udleveres til hensiddén i uskiftet bo, så ophæves ifølge § 20 B stk. 5, eventuel beskatning af boet, og længstlevende beskattes på sædvanlig måde for det tidsrum, boet har været under beskatning.

Delvist skifte

Hvis der under det påbegyndte skifte er sket udskiftning af enkelte af arvingerne, medens resten af boet udleveres til fornyet hensiddén i uskiftet bo, så gælder, uanset ordlyden af § 20 B, stk. 6, det samme, som er bestemt i stk. 5, nemlig at længstlevende beskattes af alle boindtægter, og boets eventuelle beskatning ophæves. Der gøres herfra alene den temmeligt selvfølgelige undtagelse, at indkomst- og formueskat vedrørende aktiver, der ved det påbegyndte skifte er udlagt til den udskiftede arving, fra udlægs- eller skæringsdagen ikke vedrører længstlevendes skattepligt.

Beskatningen af længstlevende sker efter de regler, der gælder for personer, og den omfatter bl.a. fortjeneste eller tab ved udlæg af aktiver til den udskiftede arving. Arvingen indtræder ikke i boets skattemæssige stilling; udlagte aktiver anses for anskaffet til udlægsværdien og på tidspunktet for skæringsdagen eller en evt. tidligere udlægsdato.

1. Såfremt bobehandlingen gennemføres med det resultat, at beholdningen m.v. ikke overstiger 50.000 kr., og såfremt den efterlevende ægtefælle derefter i henhold til skiftelovens § 62 B, stk. 2, lader sig beholdningen udlægge, må skiftet betragtes som fuldt gennemført; det er altså ikke en § 57, stk. 1, situation. Boets evt. skattepligt må opretholdes og efterlevende beskattes først fra skæringsdagen, ligesom efterlevende kan påberåbe sig et eventuelt af boet udstedt proklama.

Udlevering ikke udlæg

Det er bemærkelsesværdigt, at når der sker fornyet udlevering til uskiftet bo efter udskiftning af arvinger, og det uskiftede bo er påbegyndt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, så betragtes udleveringen ikke som ligestillet med udlæg, således som det er tilfældet efter § 20 C, stk. 1, 4. pkt. og stk. 2, 2. pkt., hvor den første behandlingsmåde var skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Offentligt skifte/privat skifte – § 20; § 20 C, stk. 4

Når et bo tages under offentlig skiftebehandling, kan det skyldes, at betingelserne for privat skifte ikke har været til stede, f.eks. fordi arvingerne ikke har kunnet enes om privat skifte.

Når betingelserne for privat skifte er til stede, enten fordi de har været opfyldt fra skiftets begyndelse, eller fordi de senere er blevet opfyldt, kan et bo under offentligt skifte, med visse garantier i forhold til kreditorerne, udleveres til privat skifte, jfr. skiftelovens § 9, stk. 1.

15 måneders fristen

Hvis udleveringen sker, efter at der er forløbet mere end 15 måneder fra dødsfaldet, gælder de bestemmelser, der i kildeskattelovens § 20, stk. 2-4, er fastsat for det privat skiftede bo, hvis skiftebehandling fortsætter ud over 15 måneders dagen. I § 20 er det relevante tidspunkt for, hvornår skattepligten med hensyn til boets indkomst og formue overgår til ægtefælle og arvinger, 15 måneders dagen.

I det her omhandlede tilfælde indtræder de nævnte virkninger fra udleveringen af det offentligt skiftede bo til privat skifte.

Privat skifte/offentligt skifte – § 17; § 20 C, stk. 5

Et privat skiftet bo kan når som helst inden sin afslutning overgå til offentligt skifte.

Såfremt overgangen til offentligt skifte sker inden udløbet af 15 måneders fristen i § 20, fortsætter boets eksistens som skattesubjekt.

Har et privat skiftet bo vanskeligheder med at overholde 15 måneders fristen, og lader de ubehagelige skattemæssige konsekvenser sig ikke besværges ved, at der inden fristens udløb foretages à conto udlæg af de skattemæssige aktiver, hvor succession ønskes, må boet inden fristens udløb overgå til offentligt skifte.

Det er i dette tilfælde formentlig ikke tilstrækkeligt, at begæringen om

offentligt skifte er indleveret til skifteretten. Skifteretten må ved en beslutning have taget boet under offentligt skifte¹.

Normalt, d.v.s. hvis der ikke foreligger værnetingsproblemer eller det private skifte efter skifterettens opfattelse ikke er sluttet, træffes beslutning umiddelbart ved at boet tages til skiftesaglisten.

15 måneders fristen

Udløber 15 måneders fristen inden overgangen, er skattepligten gået over til ægtefælle og arvinger, og heri sker der ingen ændring, hvis boet overgår til offentligt skifte.

Skattepligten forbliver i så fald hos ægtefælle og arvinger, jfr. kildeskattelovens § 20 C, stk. 5.

Udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden

Ved lov nr. 256 af 26. maj 1976 blev der indført adgang for den længstlevende af et barnløst ægtepar til at få udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden efter den andens død.

Siden 1. april 1964 var en efterlevende ægtefælle, når der ingen livsarvinger var, afskåret fra at få boet udleveret til hendsiden i uskiftet bo; »uskiftet bo med udarvinger« var afskaffet.

Den efterlevende måtte herefter altid igennem et skifte, selv om ægtefællen måske var enearving, og det følte oplagt urimeligt, at længstlevende, uanset at den økonomiske situation var uændret, nu skulle betale arveafgift af halvdelen af sin egen formue.

Ved loven af 26. maj 1976 opnåedes det, som nævnt, at længstlevende kunne få udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden², og således, selv om skifte var gennemført, i arveafgiftsmæssig henseende blive ligestillet med den ægtefælle, der tidligere sad i uskiftet bo med udarvinger.

1. I et tilfælde, hvor der i et privat skiftet bo før 15 månedersdagen begæredes offentligt skifte, og hvor skifteretten først efter 15 mdrs. dagen imødekom begæringen, anså man i overensstemmelse med en udtalelse fra statsskattedirektoratet det private skifte for fortsat efter 15 mdrs. dagen. Arveafgiften skulle derfor beregnes på grundlag af den i henhold til § 20, stk. 2, indgivne opgørelse. Tilsvarende afgørelse er truffet i et tilfælde, hvor et bo før 15 mdrs. dagen begæredes skiftet ved eksekutor, men hvor eksekutorbevillingen først forelå efter 15 mdrs. dagen. Skd. 5. 359-65-7269-67.
2. Begæring om udsættelse skal indgives sammen med den endelige boopgørelse, for privat skiftede boer inden 15 mdr. fra dødsdagen. Begæringer, der indkommer efter indgivelse af endelig boopgørelse, kan ikke imødekommes, og ej heller en begæring, der ved privat skifte fremkommer →

Det var dog et normalt skifte, der var gennemført, med alle sædvanlige skattemæssige følger, d.v.s., der var en mellempperiode med mulighed for en ansættelse under anvendelse af to personfradrag og evt. bortfald af restskat op til 3.999 kr., der var mulighed for en skifteperiode, for privat skiftede boer op til 15 måneder, med den lempeligere beskatning af boets indkomst, og efterlevendes beskatning fandt sted under anvendelse af to personfradrag i dødsåret, dets indkomst beskattedes altså e.o. under anvendelse af op til 4 personfradrag.

Dødsfald 1. januar 1977 eller senere

Ved lov nr. 616 af 17. december 1976 blev der foretaget sådan ændring i den efterlevende ægtefælles skattemæssige stilling, at det er naturligt at behandle den i forbindelse med tilfældene af ændret skifteform.

Der sker ganske vist ikke i skiftemæssig henseende nogen ændring af boets behandlingsmåde; men da udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden efter gennemførelse af et skifte i afgiftsmæssig henseende giver efterlevende ægtefælle fordele, der svarer til de fordele, den ægtefælle nyder, der sidder i uskiftet bo, fandt man det berettiget at ændre ægtefællens skattemæssige stilling i udsættelsestilfældet, så den svarer til den, som en ægtefælle, der sidder i uskiftet bo, indtræder i, d.v.s., der skal ske indtræden i afdødes skattemæssige stilling, og længstlevende beskattes af begge ægtefællers samlede indkomst i dødsåret, og beskatningen skal ske under anvendelse af kun to personfradrag i henhold til kildeskattelovens § 13.

Længstlevende stilles skattemæssigt, som om boet var blevet overtaget til

efter 15 måneder fra dødsfaldet cfr. dog nedenfor om det tilfælde, at skiftet fortsætter. Udsættelse kommer ikke på tale, hvis et uskiftet bo skiftes, f.eks. fordi det eneste fællesbarn afgår ved døden. En om fredagen underskrevet begæring om udsættelse accepteret som rettidig, uanset at fristen udløb om lørdagen og begæringen af skifteretten først var noteret som modtaget om mandagen. Skd. 5. 7267-56. Skattedepartementet godkendte, at udsættelse kunne gives også i tilfælde hvor skiftet ikke er afsluttet på 15 mdr. dagen således at der skal indgives en § 20, stk. 2 opgørelse. Skd. 5. 7267-106. På forespørgsel har skattedepartementet udtalt, at et ægtepar, der alene ville efterlade sig 2 adoptivbørn, adopterede med testationsforbehold efter reglerne i adoptionsloven af 1923, kunne påregne, at § 14 A om udsættelse af arveafgiftspligtens indtræden kunne finde anvendelse for den af ægtefællerne, der til sin tid blev den længstlevende, når det i ægtefællernes testamente bestemtes, at den længstlevende ved førstafdødes død arver alt, hvad førstafdøde efterlader sig. Udsættelse kan også meddeles, når eventuelle livsarvinger giver arveafkald. Medd. Skd. no 57. April 1981 s. 148-49.

hensiddens i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet¹. Efterlod afdøde sig ved siden af fællesboet et særbo, der blev skattepligtigt, fordi dets værdier sammenlagt med fællesboets værdier oversteg grænserne for skattefrihed, bliver særboet skattefrit fra dødsdagen, hvis dets egne værdier alene ligger under grænserne. (360.403.37).

Kildeskattelovens § 20 C

I den form, hvorunder kildeskattelovens § 20 C nu gælder, berører den boer, hvor dødsfaldet indtrådte den 1. januar 1977 eller senere.

I sin nuværende form lyder § 20 C:

»... hvis en længstlevende ægtefælle i henhold til bestemmelsen i § 14 A i lov om afgift af arv og gave får udsættelse med pligten til at svare arveafgift af hele arvebeholdningen, bortset fra legater, beskattes indkomsten fra dødsfaldet hos længstlevende«. Denne bestemmelse skal læses som foran anført s. 304 om tilfælde, hvor et påbegyndt skifte opgives til fordel for uskiftet bo, uden at arvinger er blevet fyldestgjort.

Dette betyder, at den længstlevende ægtefælle ved at begære udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden må påtage sig samme skattebyrde, som den der er forbundet med at overtage et fællesbo til hensiddens i uskiftet bo.

Hermed gives der afkald på de fordele, der er forbundet med en mellempæriode, d.v.s., e.o. frigørelse for restskat for afdøde op til 3.999 kr., og anvendelse af op til fire personfradrag ved ægtefællernes samlede skatteberegning.

Der gives afkald på den lempeligere bobeskatning i boperioden – for privatskiftede boer i op til 15 måneder, og der gives endelig afkald på adgangen til om ønskes at frigøre sig fra succession, f.eks. ved beskatning i boet.

Gennem ændringen af kildeskattelovens § 29, stk. 2, er det klart præciseret, at succession finder sted i udsættelsestilfældene som ved uskiftet bo.

Udsættelse ikke altid en fordel²

Det følger af det foran anførte, at der, når talen er om mindre boer ofte må konstateres et tab ved udsættelse med afgiftspligtens indtræden, idet den afgift, der ikke umiddelbart bliver beregnet og indkrævet er mindre end de skattefordele, der ville være opnået, når udsættelse ikke begæres.

1. Selvom efterlevende beskattes, som når et fællesbo udleveres til hensiddens i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, må det nok antages, at efterbetalingskrav mod afdøde skal fremsættes inden for de i statsskattelovens § 43 fastsatte frister, jfr. dødsbovejledningen s. 37. Der er jo faktisk foretaget skifte.
2. jfr. Henrik Davidsen.Skattepol. Overs. 1977, s. 106f. og Jørgen Nørgaard U.f.R. B 1976, s. 230.

Der bør derfor foretages en beregning af fordele og tab ved hver af de to muligheder, og det kan vel som en lidt firkantet tommelfingerregel siges, at hvis fællesboets midler ikke ligger noget over 200.000 kr. er der næppe noget at vinde ved udsættelse, tværtimod.

Skal der beregnes passivposter efter kildeskattelovens § 33 A

Selv om der i udsættelsestilfælde ikke skal beregnes arveafgift – hverken straks eller senere – af de værdier, der er ansat i den endelige boopgørelse i boet, må det antages, at værdiansættelsen skal forelægges skattemyndighederne, ligesom disse på begæring skal beregne passivposter for alle udlagte skattemæssige aktiver, hvor betingelsen for succession er til stede.

Arveafgiften skal ganske vist, hvis den kommer på tale i længstlevendes levende live, beregnes på grundlag af en anmeldelse med afgiftstidspunktets værdier – og disse værdier skal til sin tid bedømmes af skattemyndighederne.

Passivposter må imidlertid beregnes på tidspunktet ved skiftet; de latente skattebyrder, der opstår efter udlægstidspunktet, kan i alt fald ikke begrunde passivposter efter kildeskattelovens § 33 A; de passivposter, der skal beregnes, må altså beregnes i relation til de godkendte værdier på udlægstidspunktet; og med de således beregnede beløb må passivposterne tages i betragtning ved en eventuel afgiftsberegning i længstlevendes levende live. Da der er pålagt længstlevende succession i udsættelsestilfælde uden hensyn til, om boet efter størrelsen af aktiver, nettoformue eller bobeholdning er skattefrit, kan der, hvis udsættelse undtagelsesvis begæres i et skattefrit bo, så mærkeligt det end lyder, blive tale om at beregne passivposter i et skattefrit bo, og de må andrage 25 pct. eller 30 pct. af de fortjenester, der ville komme til beskatning hvis boet ikke var skattefrit.

Man kunne rejse det spørgsmål, om der overhovedet kan være tale om at beregne passivpost i disse boer, når det er lovens mening at behandle dem som boer, der udleveres til hensiddende i uskiftet bo – og der beregnes jo ikke passivposter ved udleveringen.

Nej, men der beregnes passivposter ved et eventuelt skifte i levende live, og ved udsættelsesboer sker skiftet samtidigt med, at udsættelse indrømmes, der kommer ikke noget senere skifte.

Den fremtidige afgiftsberegning

Når afgiftsberegning eventuelt begæres af længstlevende, kan der næppe fradrages andre passivposter end sådanne, der har relation til aktiver, der er til stede i den beholdning, som skal medtages i beholdningen. Der kan altså ikke tages hensyn til passivposter knyttede til afhændede aktiver.

Ved afhændelsen har længstlevende netop realiseret den latente skattebyr-

de, og derved er den afgiftspligtige beholdning reduceret med skattebeløbet; et fradrag for den i sin beregnede passivpost ville betyde et dobbelt fradrag.

Skal der på et senere tidspunkt foretages afgiftsberegning efter den længstlevendes begæring, f.eks. fordi nyt ægteskab agtes indgået, skal der udarbejdes opgørelse over formuen, værdiansat efter tidspunktet for afgiftsberigtigelsen.

Skæringsdagen for denne opgørelse, der i sig selv er uden skattemæssig betydning, kan vælges af efterlevende mellem tidspunktet for afgiftspligtens indtræden og 6 måneder derefter, jfr. arveafgiftslovens § 26, stk. 1, 2. pkt.

Udskiftning af arvinger

Det skal endelig understreges, at de regler, der gælder for tilfælde, hvor påbegyndt skifte opgives for uskiftet bo, når der under det påbegyndte skifte er sket udlæg til fyldestgørelse af en eller flere arvinger, jfr. s. 306, også gælder ved udsættelsesboerne, hvis der under den barnløse ægtefælles skifte er sket udskiftning af en eller flere arvinger efter førstafdøde, jfr. § 20 C, stk. 1, sidste pkt.

I disse tilfælde vil efterlevende altså dog både opnå udsættelse og skiftesituationens skattemæssige fordele.

Kapitel 22: Genoptagelsesboer

Efter at skifte af et dødsbo er afsluttet, kan der blive tale om et fornyet skifte af aktiver, der har haft en sådan forbindelse med afdøde, at det afsluttede skifte må genoptages. Baggrunden herfor vil typisk være, at der efter det oprindelige skiftes afslutning er fremkommet nye aktiver, der skal fordeles mellem arvinger og evt. kreditorer.

I visse tilfælde har den fornyede skiftebehandling ikke karakter af skifte af et genoptagelsesbo. Dette vil gælde, hvis fordelingen mellem arvingerne på forhånd er klar, f.eks. ved udbetaling af overskydende skat i et solvent bo efter dettes afslutning. I sådanne tilfælde indsendes normalt blot en til lægsopgørelse, der ikke i sig selv har dødsboskattemæssige konsekvenser¹. Tilsvarende bliver der ved frigørelse af kapitalarv, jfr. nedenfor, ofte ikke tale om at genoptage boet.

1. Men den skal tages i betragtning ved afgørelsen af om boet er skattepligtigt.

Begravelsesudlæg ændret til skifte

Det sker, at arvingerne oplyser, at afdøde intet efterlod sig, eller at han ikke efterlod sig mere, end hvad der udkrævedes til hans sømmelige begravelse.

Senere viser det sig, at der faktisk var aktiver i boet; arvingerne kan eksempelvis være stødt på legitimationsvanskeligheder, da de forsøgte at hæve en sparekassebog, afdøde havde efterladt sig, og som han havde holdt uden for sin skatteopgørelse.

Det kan også være, og det er naturligvis i reglen tilfældet, at arvingerne vender tilbage til skifteretten med en fundet bankbog.

I disse tilfælde må den oprindelige afslutning af boet som intet efterladende eller begravelsesudlægsbo ændres, og boet må tages under skifte.

Hvis fundet sker umiddelbart efter det første møde i skifteretten og førend meddelelse om skitemåden er sendt til ligningskommissionen, vil der vel kunne ske en egentlig annullation af tilførslen til skifteprotokollen, og skiftet anmeldes til ligningskommissionen som første skifteform.

Er anmeldelsen allerede sendt til ligningskommissionen, må anmeldelsen have karakter af rettelse af fejl i første anmeldelse, og da den oprindelige afgørelse beroede på ukendskab til boets sande status, må skiftet behandles som skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Der er altså ikke tale om et genoptagelsesbo^{1 2 3}.

Skiftelovens § 57, stk. 1 ændret til skifte

Boet kan også fejlagtigt være udlagt efter skiftelovens § 57, stk. 1, som følge af utilstrækkelige oplysninger om boets økonomiske situation ved dødsfaldet.

Hvis det f.eks. efter udlægget viser sig, at de økonomiske betingelser for udlæg efter § 57, stk. 1, ikke er tilstede, idet aktiverne overstiger det beløb – i øjeblikket 50.000 kr. – der er grænsen for udlæg efter denne bestemmelse, så må udlægget ophæves, og boet må tages under skiftebehandling.

1. Skifterettens beslutning om at omgøre en afgørelse om et bos behandlingsmåde er af juridisk karakter og kan altså i givet tilfælde indbringes for Landsretten. (DB 624. skd. 5 D 43).
2. Den omvendte situation foreligger, hvis det, efter at fællesboet er udleveret til hensiddentil uskiftet bo, dokumenteres, at hele formuen i virkeligheden var længstlevendes særlige. Hvis afdødes bo derefter ved en rettelse af skifteretten udlægges for begravelsesudgifterne, må begravelsesudlæg anses for den første behandlingsmåde som afgør, hvorledes der skattemæssigt skal forholdes efter afdøde.
3. Hvis begravelsesudlæg ændres til skifte som første bobehandlingsmåde, kan skiftet slutte med begravelsesudlæg efter skiftelovens § 43 (DB 624. Skd. 5 D-43).

Også dette skifte betragtes som skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, da det foretagne udlæg hvilede på en fejlagtig opfattelse af boets status og altså var foretaget under urigtige forudsætninger.

Ældre begravelsesudlæg

På overgangen mellem de nævnte tilfælde og de egentlige genoptagelsesboer ligger det tilfælde, at et bo for år tilbage blev udlagt for begravelsesomkostningerne, og der nu tilfalder afdøde i hans egenskab af mellem dødt barn efter de ældre regler om uskiftet bo en hidtil indestående lod fra et uskiftet bo, der nu skiftes i anledning af den længstlevende ægtefælles død.

Her er det klart, at der må foretages et egentligt skifte, og dette skifte har karakter af genoptagelsesbo; men der er den vanskelighed, at da intet skifte har fundet sted, kan man ikke sige, om det første skifte har været et offentligt eller et privat skifte.

Dette er, som det nedenfor nærmere vil blive nævnt, afgørende for, om dette uegentlige genoptagelsesbo skal anses for skattepligtigt eller skattefrit.

Her har man i praksis valgt den løsning at lade genoptagelsesboets skifteform smitte af på det oprindelige såkaldte bo, således at hvis genoptagelsesboet skiftes som et offentligt bo, antager man, at det første bo kan betragtes som offentligt skifte, medens man, hvis der nu skiftes privat, præsumerer, at det oprindelige skifte var privat.

Egentlige genoptagelsesboer

De egentlige genoptagelsesboer har været underkastet normalt skifte, enten som offentligt skiftede eller som privat skiftede boer.

For disse tilfælde vedkommende gør kildeskattelovens § 20 A en sondring mellem de offentlige og de private boer.

Offentligt hovedbo

Hvis boet har været skiftet som offentligt skiftet bo, er genoptagelsesboet, som loven formentlig forudsætter også vil blive skiftet offentligt, altid skattepligtigt uanset boets økonomiske situation, jfr. § 20 A, stk. 1.

Boet skal naturligvis ikke indgive nogen § 14-opgørelse eller nogen anden dertil svarende opgørelse.

Ligningskommissionen må tilstille boet en selvangivelse til udfyldelse og må i øvrigt afvente den endelige boopgørelse i genoptagelsesboet for at tage stilling til værdiansættelsen af boets aktiver og passiver. Med hensyn til be-

skatningsprocent og bofradrag kan genoptagelsesboet ikke behandles efter de regler, der gælder for det oprindelige bo; man må anvende de udskrivningsregler, der er gældende ved genoptagelsen.

Privat hovedbo

Hvis den oprindelige skifteform var privat skifte, foreskriver kildeskattelovens § 20 A, stk. 2, at boet ikke som genoptagelsesbo er et selvstændigt skatteobjekt, og dette gælder, selv om genoptagelsen undtagelsesvis skulle finde sted inden for 15 måneder fra dødsdagen.

Skattepligten med hensyn til det private genoptagelsesbos indkomst og formue påhviler boets parthavere, ægtefælle og arvinger.

Skattepligten

Det første spørgsmål, der stilles med hensyn til genoptagelsesboernes beskattning, er spørgsmålet, fra hvilket tidspunkt skattepligten opstår.

Offentlige boer

Herom bestemmer § 20 A, stk. 1, at det offentligt skiftede genoptagelsesbos skattepligt indtræder ved skifterettens beslutning om genoptagelsen¹. I eksekutorboer indtræder skattepligten fra skifterettens fornyede udlevering af boet til eksekutor. Hvis der udfærdiges en ny eksekutorbevilling, indtræder skattepligten fra bevillingens udfærdigelse.

Dette har i praksis den ejendommelige konsekvens, at hvis der f.eks. i henhold til reglerne om kunstnerrettigheder tilfalder en afdød kunstner et honorar for en genudsendelse i radio eller fjernsyn af et af hans værker eller en af hans skuespillerpræstationer, så er et sådant beløb indtjent, førend skifteretten træffer beslutning om genoptagelse af hans offentligt skiftede bo; det betragtes derfor ikke som indkomst i boet, og hvis genoptagelsesboet slutes efter at have udloddet det indkomne beløb, bliver der ingen indkomst i boperioden; beløbet beskattes slet ikke – men belægges selvfølgelig med arveafgift ved udlodning².

Resultatet kunne naturligvis nok underkastes en nærmere overvejelse; det synes ikke helt rimeligt.

Det er muligt, at det ikke vil være så ofte, at den nævnte situation vil opstå i fremtiden, da det vistnok er blevet almindeligt ved skifte efter en kunstner at optage kunstnerrettighederne

1. Et offentligt skiftet bo genoptoges den 9. april 1980 i anledning af, at der var tilfaldet afdøde en aktie, hvorpå der var deklareret udbytte den 8. april 1980. Dette udbytte var skattefrit, da boets skattepligt først indtrådte den 9. april.
2. Det samme kan indtræffe, når et offentligt skiftet bo efter en rentenyders død skal genoptages, såfremt der er fremkommet indtægter i boet inden dets genoptagelse. Hvis der er tale om aktier, betyder dette, at udbytteskatten må betales tilbage (DB 631).

som et aktiv med en eller anden anslået værdi i hans bo og udlægge dem til en arving eventuelt til flere arvinger i fællesskab.

Det er klart, at det næsten altid vil være meget vanskeligt at skønne over en sådan kunstnerrets økonomiske værdi; det vil derfor tit være vanskeligt for ligningskommissionen at kritisere den værdi, som boet ansætter aktivet til. I mangel af andet grundlag for ansættelsen, vil rettigheden kunne sættes til $\frac{2}{3}$ af det samlede afkast i de sidste 3 år før dødsfaldet, jfr. værdiansættelsescirkulæret (bilag 2), pkt. 29.

Netop for forfattere, ikke mindst med kronikøraktivitet, kan en sådan ansættelse formentlig komme til at ligge for højt.

Når dette aktiv én gang er udlagt, går det fremtidige afkast direkte til udlægsmodtagerne, som må medtage det i deres almindelige indkomst efter én gang for alle ved udlægget at have betalt arveafgift af den anslåede værdi af rettighederne.

Formueskattepligt indtræder første gang, hvis genoptagelsesboet ikke er blevet afsluttet inden udløbet af sit første indkomstår. Formueskattepligten regnes fra skifterettens beslutning om genoptagelse¹.

Private boer

For det private bos vedkommende fastslår § 20 A, stk. 2, at skattepligten, når det genoptages, påhviler de berettigede.

Boet er altså, som allerede nævnt, ikke noget selvstændigt skattesubjekt.

Der står intet i § 20 A, stk. 2, om, fra hvilket tidspunkt skattepligten kommer til at påhvile de berettigede, og man kunne vel fristes til at analogisere fra stk. 1 og antage, at det også her var tidspunktet for skifterettens genoptagelsesbeslutning, der var afgørende.

Imidlertid vil der i reglen ikke foreligge nogen egentlig genoptagelsesbeslutning fra skifterettens side.

Skifteretten får først kontakt med boet, når arveanmeldelse eller nu tillægsboopgørelse indgives.

Skattepligten må formentlig derfor påhvile arvingerne m.v. med hensyn til enhver indtægt, der fremkommer, og som giver anledning til yderligere bodeling.

Det privat skiftede genoptagelsesbo skal naturligvis ligesom det offentlige bo udarbejde boopgørelse, hvis værdier skal kritiseres af ligningskommissionen efter § 16, stk. 3 og 4. Det skal også give à conto meddelelse efter § 17, stk. 2, såfremt der under skiftet foretages à conto udlæg.

»Omvendte boer«

Loven har ikke givet regler for den skattemæssige behandling af genoptagelsesboer, hvor hovedboets skifteform er en anden end den, der vælges for

1. Jfr. dødsbovejledningen s. 118.

genoptagelsesboet, altså når f.eks. et oprindeligt offentligt skiftet bo genoptages og nu udleveres til privat skifte, hvilket vel kun kan ske, når hovedboet har været skiftet ved skifteretten, f.eks. på grund af umyndige arvinger, eller hvis testamentet med hensyn til eksekutorbo har givet eksekutor kompetance til at lade boet overgå til privat skifte, hvis betingelserne herfor er til stede.

Problemet rejser sig også, når et oprindeligt privat skiftet bo genoptages, men overgår til offentligt skifte, fordi betingelserne for privat skifte på genoptagelsestidspunktet ikke er til stede.

Meget synes at tale for, at når et privat skiftet bo genoptages, indtræder skattepligten ved skifterettens beslutning om genoptagelse, og hvis ingen genoptagelsesbeslutning træffes, omfatter skattepligten de boindtægter, der giver anledning til genoptagelsen; på en vis måde fortsætter arvingers og ægtefælles skattepligt med hensyn til alle efter skiftets afslutning fremkomne boindtægter.

Der kan i denne forbindelse henvises til bestemmelsen i kildeskattelovens § 20 C, stk. 5, hvorefter det bestemmes, at når et bo, der har været genstand for privat skifte, overgår til offentligt skifte efter udløb af 15 måneders fristen, så genindtræder boets skattepligt ikke, men arvinger og ægtefælle er fortsat skattepligtige af deres andele i boet.

Hvis et offentligt skiftet bo genoptages og udleveres til privat skifte, synes en analogi fra kildeskattelovens § 20 C, stk. 4, jfr. § 20, stk. 2-4, at tale for, at skattepligten også må påhvile boets berettigede, og at boet altså ikke kan være et selvstændigt skattesubjekt, som det ville have været tilfældet, såfremt det var genoptaget som et offentligt bo¹.

Herfor taler yderligere, at der ikke ses nogen hjemmel for at anvende 15 måneders reglen for et offentligt bo, der genoptages som privat.

Som nævnt foreligger der ikke nogen udviklet praksis, der dækker alle de nævnte kombinationer, så en endelig løsning må afvente en sådan, eventuelt gennem landsskatteretsafgørelser.

Frigjort kapitalarv

Det sker, at en kapital i et dødsbo udlægges til en eller flere kapitalejere, men således at andre personer skal oppebære kapitalens afkast for livstid².

1. I disse tilfælde indtræder arvingernes skattepligt formentlig først fra boets udlevering til privat skifte.
2. Om beskattningen når særlig indkomst foreligger, f.eks. ved salg af tegningsrettigheder fra båndlagt kapital, se Medd. fra skdp. nr. 39, oktober 1976 nr. 118, s. 293 (skd. VIII 86-22/1976) og DB 621 (skd. 5 D-143).

Når rentenyderen dør, tilfalder kapitalen som regel kapitalejeren til fri rådighed, og han vil da normalt skulle betale arveafgift af den frigjorte kapitalens værdi¹.

I denne situation foreligger der ikke et arvedelingsbo og altså ikke noget genoptagelsesbo; der er ingen anledning til at foretage noget skifte, da skiftet i hovedboet allerede har fastlagt ejerforholdet med hensyn til kapitalen.

Arveafgift skal udredes ifølge en anmeldelse til skifteretten om frigjort kapitalarv, og denne arvs aktiver skal ansættes til værdien i handel og vandel på frigørelsestidspunktet.

Denne værdiansættelse er undergivet ligningskommissionens kritik efter kildeskattelovens § 16, stk. 4, jfr. arveafgiftslovens § 18.

Aktiverne er som nævnt udlagt til kapitalejerne ved slutningen af hovedboets skifte.

Dødsfald før 1. januar 1970

Dette betyder, at skiftet har fundet sted efter de før kildeskattelovens ikrafttræden gældende regler. I disse tilfælde betragtes den arveafgiftspligtige værdi som anskaffelsessum, og kapitalejeren kan ikke indtræde i afdødes skattemæssige stilling, jfr. kildeskattelovens § 33 B².

Dødsfald efter 1. januar 1970

Har skiftet fundet sted efter de siden 1. januar 1970 gældende regler, afhænger kapitalejerens skattemæssige stilling af forholdene under dette skifte.

Var boet skattefrit, er det udlægsværdien, der er anskaffelsessummen; var boet skattepligtigt, er der indtrådt succession, således at kapitalejeren er indtrådt i boets og afdødes skattemæssige stilling. Ved den endelige boopgørelse

1. De afgifts- og skattemæssige forhold ved de successorfonde, der oprettedes i henhold til lensaf-løsningsloven, behandles således, at når en successor erhverver halvdelen af en resterende successorfond til fri rådighed, den anden halvdel til rentenydelse, skal den afgiftsmæssige værdi af den halvdel der udlægges til rentenydelse opgøres efter forholdene på det tidspunkt, hvor rentenydelsen begynder at løbe, d.v.s., ved dødsfaldet, jfr. arveafgiftslovens § 19, medens den afgiftspligtige værdi af den halvdel, der udlægges til fri rådighed i medfør af arveafgiftslovens § 18 skal opgøres på grundlag af værdien ved anmeldelsens indgivelse, der skal derfor medregnes renterne af kapitalen fra dødsdagen til datoen for indsendelsen af anmeldelsen. De frigivne aktiver indgår fra dødsdagen i successors formue, og udbyttet, derunder udbyttet af den fortsat båndlagte halvdel er almindelig indkomst (selvom udbyttet af den båndlagte del indtil arveanmeldelsen også medregnes i den afgiftspligtige værdi).

2. Jfr. dødsbovejledningen s. 118.

udarbejdelse må der optages passivposter, hvis sådanne ønskes beregnet; de kan næppe beregnes senere end i den endelige boopgørelse¹.

Passivposterne har ved selve skiftets slutning kun betydning for arvedelingen. Ved arveafgiftsberegningen, der som nævnt først finder sted ved kapitalens frigørelse, er det de i sin tid beregnede passivposter, der kan fradrages – eller sagt på en anden måde – de skattemæssige værdistigninger, der har fundet sted i båndlæggelsesperioden, vil være sket for kapitalejerens regning for så vidt angår arveafgiftsberegningen.

Såfremt boet i sin tid har ladet sig beskatte af fortjenesten ved udlægget, sker der ingen succession.

Som nævnt foran side 206 kan ved skifte aftales, at en udlægsmodtager godtgør boet dets udlæg i ekstra borskat med den virkning, at skattebeløbet fragår i udlægsmodtagerens arveafgiftspligtige beløb.

Denne løsning er ikke helt så ligetil at gennemføre, når andre skal have rentenydelsen af arvekapitalen; der kan næppe være tale om, at boet dækker sig ind for sit krav på skattegodtgørelsen ved fradrag i kapitalen, derved beskæres jo rentenyderens indtægter. Hvis udlægsmodtageren ikke skal arve andre midler end de båndlagte, synes skatteoverenskomsten kun at kunne gennemføres ved, at udlægsmodtageren kontant indbetaler skattebeløbet til boet. Hvis dette sker, skulle han på den anden side formentlig kunne begære skattebeløbet fradraget, forinden der efter kapitalens frigørelse beregnes arveafgift.

Arvedelingsboer

Arvedelingsboerne er egentlige genoptagelsesboer.

Genoptagelse af et bo bliver nødvendig, når et bo af sin beholdning henlægger en kapital eller hele bobeholdningen til rentenydelse for en eller flere personer, uden at der samtidigt træffes afgørelse om, hvem kapitalen skal tilhøre, når rentenyderne er borte.

I disse tilfælde må kapitalen for så vidt stadig anses for at tilhøre det oprindelige bo. Medens dette er hvilende, er der intet skattesubjekt for værdierne², men når rentenydelsen ophører, må boet genoptages – og her må an-

1. I tilfælde af udlæg efter 1. januar 1970 er der i hvert fald ingen mulighed for at anvende den arveafgiftspligtige værdi som fremtidig anskaffelsessum, hvis betingelserne for succession er opfyldt.
2. Der bliver derfor heller ikke tale om beskatning, såfremt der afhændes tegningsrettigheder fra kapitalen, medmindre en midlertidig genoptagelse er påkrævet af legitimationshensyn, cfr. foran s. 321 om båndlagte rentenydelseskapitaler, der er udlagt ved hovedskiftet.

vendes de ovenfor beskrevne regelkomplekser, alt efter som der er offentligt eller privat skifte.

Ved dette genoptagelsesskifte sker der for første gang udlæg af de hidtil båndlagte midler.

Hovedbo før 1. januar 1970

Såfremt hovedboet har været behandlet efter de før 1970 gældende regler, er det klart, at der ikke kan have været taget stilling til spørgsmålet om beskatning eller succession.

Genoptagelsesboet må, hvis det skiftes efter kildeskattelovens regler, anses at have succederet i den tidligere afdødes sted, og arvingerne må, hvis boet efter de forannævnte regler er et selvstændigt skattesubjekt, kunne vælge mellem succession og beskatning.

I en sag forespurgte en advokat, der var skifterettens medhjælper i genoptagelsesboet efter den i 1944 afdøde direktør N.N., om et eventuelt salg af boets aktier var forbundet med skattemæssige konsekvenser for boet, og om et eventuelt arveudlæg af aktierne til arvingerne i boet ville medføre enten beskatning i boet, eller at arvingerne indtrådte i boets skattemæssige stilling.

I bekræftende fald bad advokaten oplyst henholdsvis, hvorledes boets skattepligtige fortjeneste skulle beregnes, og hvorledes passivposter i henhold til kildeskattelovens § 33 A skulle beregnes.

Det fremgik af sagen, at boet var genoptaget, efter at afdødes datter, der havde haft rentenydelser af en boet tilhørende kapital, var afgået ved døden. Det var endvidere oplyst, at den båndlagte kapital overvejende bestod af aktier, og at disse i den tid, der var forløbet siden hovedboets afslutning, var steget i værdi.

Da kapitalen indgik i et bo, der i medfør af kildeskattelovens § 1, nr. 6, og § 20 A, stk. 1, omfattedes af kildeskattelovens regler om dødsbopeskatning og var skattepligtigt, ville et salg af aktierne medføre, at den eventuelle fortjeneste ved salget medregnedes til boets skattepligtige indkomst.

Såfremt aktierne udlagdes til vedkommende arvinger, indtrådte disse i boets skattemæssige stilling i medfør af kildeskattelovens § 33, stk. 1, og i så fald kunne der beregnes passivposter efter lovens § 33 A. Boet kunne dog i medfør af lovens § 33, stk. 3, kræve, at arvingerne ikke indtrådte i boets skattemæssige stilling, og i så fald medregnedes en eventuel fortjeneste ved overtagelsen ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst.

Det tilføjedes, at opgørelsen af eventuel fortjeneste eller beregningen af passivposter skulle foretages på grundlag af arveladerens anskaffelsessum for aktierne, eventuelt værdien pr. 1. januar 1962 (DB. 493 – Skd. V 1031/1973).

Såfremt genoptagelsesboet ikke er et selvstændigt skattesubjekt, dvs. i de genoptagelsesboer, hvor skattepligten påhviler de berettigede i boet, er spørgsmålet væsentligt mere tvivlsomt.

I sin karakter minder stillingen om det privat skiftede bo, der har overskredet 15 måneders fristen; dette skulle tale for, at succession ikke kan finde sted. Følgen heraf kunne så synes at være, at de berettigede i boet må medtage deres anpart i den ved udlægget konstaterede avance i deres indkomst, hvor-

efter deres fremtidige anskaffelsessum er udlægsværdien fra genoptagelsesboet.

Der kunne også være tale om at anvende kildeskattelovens § 33, stk. 2, for disse boer eller eventuelt analogien af § 33 B, og på grundlag heraf anse udlægsværdien for udlægsmottagerens anskaffelsessum. Spørgsmålet har, så vidt vides, endnu ikke fundet sin afgørelse i en konkret sag.

Hovedbo efter 1. januar 1970

Hvis hovedboet i sin tid blev behandlet efter de fra 1. januar 1970 gældende regler, fremgår det af vort udgangspunkt, (at det drejer sig om en del af arvebeholdningen, med hensyn til hvilken udlæg ikke har fundet sted) at der ikke kan være taget stilling til spørgsmålet om succession eller beskatning.

Såfremt genoptagelsesboet er et selvstændigt skattesubjekt, kan det tage stilling til spørgsmålet om succession eller beskatning.

Vælges succession, indtræder udlægsmottageren i afdødes – og det tidligere hovedbos – skattemæssige stilling, som allerede genoptagelsesboet må antages at være succederet i.

Såfremt genoptagelsesboet ikke er et selvstændigt skattesubjekt, er der atter, så vidt ses, to muligheder, enten må udlægsmottagerne, de berettigede i boet, beskattes af den fortjeneste, der nu konstateres ved udlægget, og udlægsværdien bliver dermed fremtidig anskaffelsessum – eller også må udlæg fra et bo, der ikke er et selvstændigt skattesubjekt, sidestilles med udlæg fra et skattefrit bo, således at udlægsværdien uden beskatning bliver udlægsmottagerens anskaffelsessum. Med hensyn til den sidste løsning skal blot bemærkes, at den næppe tilstrækkeligt tilgodeser det synspunkt, at et skattefrit bo behandles som skattefrit af sociale grunde, fordi det drejer sig om små boer.

Med hensyn til genoptagelsesboer er det tværtimod hovedsynspunktet, at al indkomst i genoptagelsesboet skal beskattes enten i boet eller hos de berettigede – og den sidstnævnte beskatning vil nok som hovedregel være en noget hårdere beskatning end den normale boskat.

Det er derfor ikke fuldt tilfredsstillende at sætte lighedstegn mellem skattefri boer og et bo, der ikke er noget selvstændigt skattesubjekt; ved de førstnævnte brydes kontinuiteten i beskatning, medens den nøje overholdes, hvor boet ikke er et selvstændigt skattesubjekt.

Kapitel 23: Formuens skatteproblemer ved dødsfald

Når en person afgår ved døden, overgår skattepligten for al den formue, hvoraf han var formueskattepligtig, til andre skattesubjekter, normalt regnet fra begyndelsen af det kalenderår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet.

Såfremt afdøde formueskattepligtig ikke har været taget i betragtning ved forskudsregistreringen, bliver der ingen særlig foranstaltning at træffe i anledning af dødsfaldet.

Såfremt afdøde har været forskudsregistreret som formueskattepligtig, vil der være betalt forskud på formueskatten i B-skatteraterne.

Udleveres boet til den efterlevende ægtefælle til hensiddende i *uskiftet bo*, godskrives denne de betalte forskudsskatter, herunder den del som vedrører formueskatten.

Skiftes boet efter afdøde, indgår de forskudsvis betalte formueskatter sammen med de øvrige forskudsskatter i opgørelsen af restskat eller overskydende skat for mellemprioroden, når der foretages *afsluttende ansættelse* for den^{1,2}. De forskudsvis betalte formueskatter indgår således i en evt. overskydende skat, der udbetales.

Hvis der derimod *ikke* foretages *afsluttende ansættelse* for mellemprioroden, skal den forskudsbetalte formueskat udbetales til boet. Dette gælder hvad enten boet er skattepligtigt eller skattefrit.

Den formueskat, som tilbagebetales til boet, opgøres – på grundlag af den seneste forskudsregistrering for afdøde – som den forholdsmæssige del af formueskatten for et helt år som svarer til antallet af dage fra 1. januar til dødsdagen³.

Det er altså ikke formueskattens andel af de enkelte B-rater, der betragtes som forskudsformueskatten, der nu skal komme til udbetaling. Det er en andel udregnet efter dageantal, der er bestemmende.

Inden udbetalingen vil det blive kontrolleret, om der var restancer, der påhvilede afdøde. Skatterefusionen vil først blive anvendt til dækning af sådanne restancer.

I øvrigt udbetales beløbet altså til boet.

1. Jfr. dødsbobe kendtgørelsen (bilag 1), § 6, stk. 3.

2. Ved afgørelsen af om der skal foretages afsluttende ansættelse for mellemprioroden, indgår de forskudsvis betalte formueskatter derimod ikke, jfr. bilag 1, § 6, stk. 2.

3. Jfr. bilag 1, § 6, stk. 1.

Tilbagebetalingen kan dog ikke overstige summen af forskudsskatterne for mellemprioroden.

Begravelsesudlæg

Ugift skatteyder

Da en ugift skatteyder normalt alene er formueskattepligtig af sin egen formue, må det nok betegnes som et noget »fortænkt« tilfælde at overveje, hvorvidt refusion af formueskat skal finde sted, hvis boet udlægges for begravelsesomkostningerne.

Der er nok ikke megen udsigt til, at en formueejers bo udlægges for begravelsesomkostningerne.

Det kan dog tænkes, dels ved at en eller anden økonomisk katastrofe umiddelbart før dødsfaldet har ændret de økonomiske vilkår for afdøde, dels hvis afdøde i henhold til statsskattelovens § 12 har været formueskattepligtig som rentenyder af en formue, der tilhørte hans arvinger.

Som bekendt kan der, når et bo udlægges for begravelsesomkostningerne, kun udbetales overskydende skat for året før dødsfaldet og for mellemprioroden, såfremt der er en efterlevende ægtefælle, og såfremt denne senest 1 måned efter skiftebehandlingens afslutning begærer afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Udbetaling af en forskudsbetalt formueskat for mellemprioroden er imidlertid ikke, som udbetaling af overskydende skat, afhængig af en afsluttende ansættelse.

Udbetalingen har intet som helst med afdødes faktiske formue ved dødsfaldet at gøre.

Det er forskudsregistreringens formueansættelse, der er afgørende, og den beregnede formueskat vil normalt fremgå af forskudsregistreringen.

For så vidt angår formueskatrefusionen for mellemprioroden synes der derfor ikke at være anledning til at nægte refusion, fordi der ikke af en efterlevende ægtefælle begæres afsluttende ansættelse for mellemprioroden efter begravelsesudlægget.

Der er den klare forskel på eventuel overskydende skat og formueskatrefusion, at afdøde er indkomstskattepligtig i mellemprioroden, og kun en egentlig indkomstansættelse kan afgøre, om der kan gøres krav på overskydende skat.

Afdøde var derimod ikke formueskattepligtig for mellemprioroden.

Hans forskudsvis erlagte formueskat er betalt under den forudsætning, at han oplevede hele indkomståret.

Denne forudsætnings svigten lader sig let dokumentere, hertil kræves ingen skatteansættelse.

Det synes derfor det naturligste, at der skal ske tilbagebetaling af formueskat, når boet udlægges for begravelsesomkostningerne, selv om der ikke ef-

terlades en ægtefælle, der kan begære afsluttende ansættelse for mellempærioden.

Det må på den anden side være klart, at det for året før dødsfaldet er en betingelse, at der foretages en egentlig skatteansættelse, for at eventuelt for meget erlagt formueskat kan betales tilbage. I dette tilfælde drejer det sig jo om en del af den overskydende skat.

Efterlevende ægtefælle

Hvis afdøde i øvrigt var gift ved dødsfaldet, skal der tages stilling til spørgsmålet om formueskatteandel for mellempærioden, når den gifte skatteydere bo udlægges for begravelsesomkostningerne.

Et skatteråd forespurgt, om der skulle beregnes formueskatteandel for mellempærioden, og om formueskatteandelen i bekræftende fald skulle udbetales til efterlevende ægtefælle uden om boet i et tilfælde, hvor den efterlevende hustru havde en særformue på ca. 800.000 kr., medens ægtemandens formue på dødsdagen udgjorde 3.000 kr. Der havde været fuldstændigt særeje i ægteskabet, og boet var udlagt til dækning af begravelsesomkostningerne.

De af skatterådet rejste spørgsmål måtte efter skattedepartementets opfattelse besvares bekræftende. (Skd. II 1282/1971).

Uskiftet bo m.v.

Såfremt den længstlevende ægtefælle overtager fællesboet til hensiddende i *uskiftet bo* i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er efterlevende formueskattepligtig af hele fællesboet og sit eventuelle særeje for hele det indkomstår, hvori dødsfaldet finder sted, jfr. kildeskattelovens § 13, stk. 1. Tilsvarende gælder, hvis den efterlevende ægtefælle opnår udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden efter *arveafgiftslovens § 14 A*.

Såfremt boet uden skiftebehandling udlægges til længstlevende efter *skiftelovens § 57, stk. 1*, indgår under længstlevendes formueskattepligt også aktiver, der hidrer fra førstafdødes særeje.

Det følger af de formuebetingelser, der er knyttet til udlæg efter skiftelovens § 57, stk. 1, nemlig at længstlevende efter udlægget kun må være ejer af aktiver af begrænset værdi, i øjeblikket 50.000 kr., at denne bestemmelse kun i ganske specielle tilfælde har noget praktisk indhold.

Det mest nærliggende synes at være efterfølgende formueerhvervelse efter boets slutning; muligvis kan man også nævne de tilfælde, hvor længstlevende beskattes af en formue uden at være ejer af den, såsom ved rentenydelse af en kapital, hvis fremtidige erhververe er længstlevendes arvinger. I disse

tilfælde indgår altså også de udlagte værdier i formueopgørelsen med virkning for hele indkomståret.

Afdødes særeje skiftes

Såfremt længstlevende overtager fællesboet til hensiddende i uskiftet bo sammen med sit eventuelle særeje, medens afdødes særeje skiftes, refunderes ingen beregnet formueskatteandel til særboet.

Hele forskudsskatten godskrives den efterlevende, heri altså indbefattet den forudbetalte formueskat.

Det særeje, der efter afdøde tages under skiftebehandling, bliver formueskattepligtigt, og ifølge kildeskattelovens § 18, stk. 3, indtræder særboets formueskattepligt fra dødsdagen.

Dette er en undtagelse fra reglen om, at formueskat, uanset tidspunktet for formuens erhvervelse, beregnes for et helt år.

Formueskatten beregnes herefter for det særeje, der er under skifte, i overensstemmelse med reglen i kildeskattelovens § 39, stk. 2 – fra indkomståret 1987 personskattelovens § 18, stk. 3 – ifølge hvilken formueskatten alene svares med så stor en del af helårsskatten, som forholdsmæssigt svarer til det antal dage af året, hvori den selvstændige skattepligt har bestået.

Et ægtepar havde forskudt regnskabsår fra 1. november til 31. oktober. Hustruen havde særeje. Hun afgik ved døden den 1. december 1975, altså efter udløbet af det forskudte regnskabsår, og fællesboet overtoges til hensiddende i uskiftet bo.

Iflg. kildeskattelovens § 18, stk. 3, gælder reglen om, at formueskattepligten for et bo under skifte indtræder fra begyndelsen af det indkomstår (jfr. § 109 det kalenderår) hvor dødsfaldet er sket, ikke, hvis afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensiddende i uskiftet bo. I så fald indtræder boets (d.v.s. særboets) skattepligt fra dødsfaldet.

Særboets skattepligt indtrådte i det foreliggende tilfælde den 1. dec. 1975, og når boet indgiver selvangivelse i januar-februar 1976, skal der ingen indkomst selvangives, da boets indkomstår ikke er til ende, men der skal indgives formueopgørelse som grundlag for formueskatten i 1975. Det er særboets formue på dødsdagen, opgjort på grundlag af § 14-opgørelsen, der er grundlaget – og af et års formueskat skal der her betales 1/12. Enkemanden skal ikke medtage formuen i særboet pr. 31. oktober 1975 i sin selvangivelse.

En advokat forespurgte vedrørende en den 1. november 1981 afdød skatteyder, der havde juli regnskab, hvorledes beskatningen skulle foretages, såfremt den efterlevende ægtefælle overtog fællesboet til hensiddende i uskiftet bo, medens afdødes særbo blev skiftet. Statsskattedirektoratet svarede, at efterlevende i januar-februar 1982 skulle selvangive begge boers samlede indkomst i regnskabsåret 1. juli 1980 til 30. juni 1981 og fællesboets formue pr. 30. juni 1981, medens særboet i januar-februar 1982 alene skulle selvangive særboets formue pr. 1. november 1981, hvoraf formueskatten beregnes forholdsmæssigt for tiden fra 1. november til 31. december 1981. I 1983 skulle efterlevende selvangive fællesboets indkomst fra 1. juli 1981 til 30. juni 1982 og særboets indkomst fra 1. juli 1981 til 1. november 1981 samt fællesboets formue pr. 30. juni 1982, jfr. kildeskattelovens § 109.

Skifte af uskiftet bo

Ved skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live indtræder boets formueskattepligt fra begyndelsen af det indkomstår, hvori skiftebegæringen imødekommes.

De af længstlevende betalte forskudsskatter, herunder evt. formueskat, indgår i længstlevendes slutskatteafregning og godskrives således ikke boet.

Boet skiftes*Formueskatteandel*

Når boet skiftes, uden at der foretages afsluttende ansættelse for mellempærioden, udbetales den foreløbige formueskat for mellempærioden på ligningskommissionens foranledning som nævnt til boet. Udbetalingen til boet finder sted, uanset om det drejer sig om et skattepligtigt eller et skattefrit bo.

Formueskattebeløbet medtages, hvis der efter afsluttende ansættelse for mellempærioden skal foretages en regulering af skattetilsvaret, sammen med de øvrige forskudsskatter i beregningen af overskydende skat eller restskat.

Denne omstændighed må imidlertid ikke forlede til at betragte formueskatteberegningen som betydningsløs.

Når der efter beregning af slutsatten for mellempærioden skal tages stilling til, om regulering skal finde sted, det vil sige om der, som forudsat i kildeskattelovens § 14, er differencer på mindst 4.000 kr. eller 500 kr. imellem sluskat og forskudsskat, må det vel erindres, at det alene er de forudbetalte indkomstskatter, der skal tages i betragtning; den beregnede forskudsformueskat skal derfor fratrækkes inden sammenligning foretages.

Såfremt der foretages skifte af en persons bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, skal formueskatteandelen udbetales til eller godskrives boet, selv om den pågældende ved dødsfaldet var gift, og selv om den efterlevende ægtefælles særejeformue havde været beskattet hos afdøde¹; der tages altså ikke hensyn til, om den formueskat, der udbetales eller godskrives boet, evt. er pålignet af en formue, der ikke skiftes ved dødsfaldet.

Såfremt afdøde efterlader sig både *særeje* og *fælleseje*, behandles de to boer som to skattesubjekter.

Da disse to boer kan have forskellige arvinger, og også kan være forskelligt stillede i økonomisk henseende, kan det få betydning, hvilket af de to boer, der skal have en formueskatteandel udbetalt eller godskrevet.

1. Denne situation kunne især forekomme før 1983, hvor ægtemanden blev beskattet af begge ægtefællers formue.

Det kan ligeledes være væsentligt, hvorledes pligten til at betale restskat for mellemprioroden eller modtage overskydende skat for denne periode skal fordeles.

Det samme problem kan rejses for såvidt angår resultatet af slutligningen for året før dødsfaldet.

Der synes ikke at være givet lovhjemmel for en fordeling af disse beløb mellem de to boer¹.

Det kan være ganske tilfældigt, hvorledes deres indbyrdes størrelsesforhold er, og der er ingen nødvendig sammenhæng mellem boernes størrelse og størrelsen af afdødes indtægter før dødsfaldet.

Med hensyn til ansvaret for restskattebeløb må boerne hæfte solidarisk; med hensyn til formueskatteandele vil en fordeling mellem boerne efter deres formuers størrelse være naturlig.

Med hensyn til den indbyrdes hæftelse for restskat og med hensyn til fordeling af overskydende skat synes der ikke at foreligge noget indlysende rigtigt fordelingsgrundlag.

De eneste muligheder synes at være, enten at lade hvert bo bære halvdelen, eller at fordele efter formuernes størrelse.

Alt taget i betragtning synes den sidste løsning at være den, der oftest vil ramme det rette.

Formueskattepligtens varighed

Boets formueskattepligt begynder ifølge kildeskattelovens § 18, stk. 2, ved begyndelsen af det indkomstår, hvor dødsfaldet er sket.

Boet svarer dog kun formueskat for de indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Dette hænger sammen med bestemmelsen i § 18, stk. 5, hvorefter udlægsmodtagerne, hvis formue gøres op til et tidspunkt, der ligger efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse, skal medregne deres nettotilgodehavende i boet, d.v.s. boslod og arvelod eller legat, med fradrag af skyldig arveafgift i deres formue for det pågældende indkomstår, også selv om udlægget endnu ikke har fundet sted.

Disse regler betyder, at et bo, der afsluttes før udløbet af dødsåret, d.v.s.

1. Et tilsvarende problem opstår hvis en afsluttende ansættelse for mellemprioroden resulterer i et underskud. Dette kan som bekendt overføres til fradrag i boets indkomst; men når nu afdøde efterlader sig to boer, der har hver sin indkomstopgørelse, hvad skal man så gøre? I dette ligeledes ulovbestemte tilfælde har man valgt at overlade det til boerne at dele underskuddet efter eget valg, jfr. ovenfor s. 161.

senest den 31. december, ikke bliver formueskattepligtigt for det pågældende år; skattepligten overgår til modtagerne på skæringsdagen.

Da det ikke er ualmindeligt, at boerne vælger den *31. december som skæringsdag* i den endelige boopgørelse, skal der gøres nogle bemærkninger om de konsekvenser, dette kan have.

Det er konstateret ved landsskatteretskendelse, at 31. december som skæringsdag medfører, at formueskattepligten går over til udlægsmodtageren.

LSR. I. 1971 nr. 2-117

Civilingeniør, fru N.N., som for indkomståret 1971 har selvangivet sin formue til 639.490 kr., klager over, at X skatteråd har ansat hendes skattepligtige formue til 766.427 kr.

Den påklagede ansættelse beror på, at den selvangivne formue er forhøjet med en klageren tilfalden arv på 134.700 kr. med fradrag af arveafgift 7.763 kr. eller med netto 126.937 kr.

Det fremgår af sagen, at klageren har arvet det nævnte beløb efter sin i december 1970 afdøde moder, hvis bo blev skiftet privat og sluttet med den 31. december 1971 som skæringsdag.

Fra klagerens side påstås den selvangivne formue taget til følge under henvisning til, at formueskattepligten af det omspurgte beløb må anses at påhvile dødsboet i medfør af kildeskattelovens § 18, stk. 4, da dødsboets selvangivelse for indkomståret 1971 omfatter hele perioden 1. januar - 31. december 1971. Til yderligere støtte for sin påstand har klageren påberåbt sig kildeskattelovens § 18, stk. 5, der bestemmer, at hvis tidspunktet for arvingers eller legatarers formueopgørelse ligger efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse, skal de medregne deres nettotilgodehavende i deres skattepligtige formue, selv om det ikke er udlagt til dem på tidspunktet for formueopgørelsen. Som følge af at tidspunktet for klagerens formueopgørelse for indkomståret 1971 falder sammen med dødsboets skæringsdag den 31. december 1971, går hun gældende, at denne lovbestemmelse udelukker formuebeskatning af det arvede beløb hos hende.

Ifølge bestemmelsen i kildeskattelovens § 18, stk. 4, svarer boet kun formueskat for de indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Da skæringsdagen i moderens dødsbo er den 31. december 1971 og således ligger inden for indkomståret 1971, finder landsskatteretten, at det er med rette, at boet ikke er blevet formuebeskattet for dette indkomstår af de pågældende arvemidler.

Da endvidere bestemmelsen i kildeskattelovens § 18, stk. 5 efter rettens opfattelse ikke i sig selv udelukker formuebeskatning hos klageren, uanset at tidspunktet for hendes formueopgørelse og dødsboets skæringsdag er sammenfaldende, findes det også under hensyn til sammenhængen mellem bestemmelserne i nævnte lovbestemmelse indbyrdes samt mellem disse og almindelige periodeafgrænsnings- og kontinuitetsprincipper at være med rette, at klageren er anset for formueskattepligtigt som sket ved den påklagede ansættelse, der følgelig vil være at stadfæste.

Hvis dette resultat ønskes undgået, må man altså fra boets side vælge den 1. januar som skæringsdag.

Dette betyder på den anden side, at boet får et yderligere indkomstår, ganske vist kun på een dag, men det kan godt være forbundet med konsekvenser, der må overvejes.

Skæringsdag den 1. januar medfører, at tab og fortjenester, der konstateres

ved udlægget, nu konstateres i et nyt indkomstår, der, selv om det kun er på een dag, giver ret til 1/12 bofradrag.

Der må altså principielt kræves en selvangivelse for denne ene dag.

Det kan nok heller ikke ganske udelukkes, at værdiansættelsen af visse aktiver kan påvirkes af, at boets slutning henlægges til et nyt år.

Såfremt der i boet er flere arvinger om at dele formuen, vil den omstændighed, at hver enkelt ved formueansættelsen får bundfradrag, gøre det naturligt at foretrække 31. december som skæringsdag.

Såfremt en enarving ved at få arven lagt til sin formue kommer væsentligt over bundfradraget, er der naturligvis ofte en besparelse at indvinde ved at vente til 1. januar.

Anvendelsen af *forskudt regnskabsår*, når det anvendes både hos boet og hos udlægsmotageren, i visse tilfælde medføre, at et år springes over med hensyn til formuebeskatningen¹. Dette hænger sammen med bestemmelsen i kildeskattelovens § 109.

Fællesbo og særbo

De to boer er to skattesubjekter med hver sin § 14-opgørelse, hver sin endelige boopgørelse, hver sin selvangivelse og hver sin indkomst- og formueansættelse.

Når det drejer sig om formuebeskatningen, har hvert bo da også sit bundfradrag ved skatteberegningen.

I to henseender betragtes de to boer under ét. Det drejer sig om afgørelsen af, om boerne er skattepligtige, hvor det er summen af boernes aktiver eller nettoformuer, der er afgørende².

Det andet tilfælde er bestemmelsen i kildeskattelovens § 38, stk. 1 – fra indkomståret 1987 personskattelovens § 15, stk. 2 – som bestemmer, at såfremt og så længe afdødes fællesbo og særbo er samtidig under skifte, skal hvert bo have halvt bofradrag i sin indkomst. Der kan ikke overføres et uudnyttet bofradrag fra det ene bo til det andet.

Boerne betragtes i denne henseende som samtidigt under skifte i hver måned, ved hvis begyndelse de begge er under skifte.

Såfremt indtægter væsentligt fremkommer i det ene bo, gælder det altså om hurtigst muligt at få det andet bo afsluttet.

Formueopgørelsen

Et dødsbos formue skal opgøres på samme måde som levende personers formue.

1. Jfr. nedenfor s. 334.

2. Jfr. ovenfor s. 126.

Det er kun de sædvanligvis skattepligtige aktiver, der skal medtages i opgørelsen, sædvanligt privat indbo m.v. skal ikke med i formueopgørelsen.

Såfremt der i boets indkomstopgørelse indgår renteindtægter, der som bekendt opgøres som beregnede renter til indkomstårets udgang, må man være opmærksom på, at det ved formueopgørelsen kun er de i indkomståret forfaldne renter, der skal medtages ved formueopgørelsen.

Arveafgift kan ikke fradrages ved boets formueopgørelse. Dette gælder også selvom boet skal betale arveafgiften. Derimod kan arveafgift, der hviler på aktiver, der er udlagt, fratrækkes ved udlægsmodtagerens formueopgørelse.

Forsku dt indkomstår

For dødsboer, der anvender forskudt indkomstår, indtræder formueskattepligten også fra begyndelsen af det kalenderår, hvori dødsfaldet har fundet sted.

Såfremt en person med *bagudforskudt* indkomstår 1. juli til 30. juni afgår ved døden 1. oktober 1973, og boet tages under behandling ved offentligt skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er perioden fra 1. juli 1972 til 1. oktober 1973 mellemprioden, d.v.s. afdødes sidste indkomstperiode.

På den heri optjente indtægt konstrueres efter de tidligere omtalte principper et beregningsgrundlag for en slutligning for delåret indkomstskat, d.v.s. indkomstskat for tiden 1. januar til 1. oktober 1973.

Afdøde skal ikke betale formueskat for 1973.

Formueskatten for 1973 påhviler boet, såfremt det endnu er under skifte den 1. januar 1974.

Boet skal svare denne formueskat på grundlag af en formueansættelse, der udarbejdes på grundlag af § 14-opgørelse jfr. kildeskattelovens § 109, stk. 1, 2. pkt.

Indkomstskat svarer boet først fra indkomståret 1974, da dets skattepligt først er indtrådt i det indkomstår, der træder i stedet for kalenderåret 1974. Boets første indkomstår, der begynder 1. oktober 1973, løber altså til 30. juni 1974, med mindre skæringsdagen i den endelige opgørelse ligger før denne dato.

Ifølge § 109, stk. 2, ophører formueskattepligten for dødsboer, der anvender forskudt indkomstår, med udgangen af det sidste kalenderår forud for skæringsdagen i den endelige opgørelse.

Hvis boet efter den ovennævnte person afsluttes med skæringsdag på dødsdagen eller en hvilken som helst dag til og med 31. december 1973, bliver boet følgelig slet ikke formueskattepligtigt.

Hvis den arving, der får formuen udlagt i tiden fra og med dødsdagen

til og med 31. december 1973, har samme indkomstår som afdøde, hvilket i hvert fald vil være tilfældet, hvis ægtefællen som enearving overtager afdødes virksomhed, så indtræder arvingens formueskattepligt først med virkning fra indkomståret 1974, da arven erhverves i det indkomstår, der træder i stedet for det pågældende kalenderår.

Hvis afdøde og dermed boet, har *fremadforskudt* indkomstår f.eks. 1. marts til 28. februar, og hvis skiftet påbegyndes 1972, har boet skullet svare formueskat for 1972.

Hvis boet vælger skæringsdag 1. februar 1974 skal det også svare formueskat for 1973.

Denne skat skulle normalt ansættes på grundlag af formuen den 28. februar 1974, men ifølge § 109, stk. 2, 2. pkt. skal formuen selvangives efter værdien på skæringsdagen.

Hvis arvingen har samme indkomstår som boet, synes det mindre hensigtsmæssigt netop at vælge 1. februar 1974 som skæringsdag; det må være en følge af bestemmelsen i § 18, stk. 5, at arvingen ved sin skatteopgørelse pr. 28. februar 1974 skal medtage den arvede formue, der således vil blive formuebeskattet to gange for 1973.

Offentligt genoptagelsesbo

Når et offentligt skiftet bo genoptages som offentligt, er boet skattepligtigt fra genoptagelsesdagen. Da kildeskattelovens § 18, stk. 2 og 3 ikke gælder for genoptagelsesboer, skal formueskatten beregnes fra genoptagelsesdagen, men da § 18, stk. 4 gælder, bortfalder formueskattepligten, hvis bobehandlingen afsluttes i det indkomstår, hvori genoptagelsen fandt sted.

Kapitel 24: Personfradrag i dødsåret

Kildeskattelovens regler om personfradrag var oprindeligt ganske simple. Personfradraget foretoges i den skattepligtige indkomst. For enlige personer, der var pensionister, blev der givet to personfradrag.

Nu gives personfradrag som fradrag i skatten, således at skatten nedsættes med et beløb, svarende til skatten efter den laveste skatteprocent af personfradraget. Hertil kommer, at der anvendes forskellige personfradrag ved beregningen af henholdsvis statsskatten og de kommunale skatter.

Foruden det normale personfradrag anvendes et forhøjet personfradrag for pensionister, der er samlevende med en ægtefælle.

For enlige pensionister beregnes et særligt personfradrag, svarende nogenlunde til det dobbelte af fradraget for enlige personer, der ikke er pensionister.

Som led i skattereformen er gennemført visse mindre ændringer med hensyn til de personfradrag, der anvendes i dødsåret, og desuden er indført et særligt personfradrag for personer, der ikke er fyldt 18 år, og som ikke har indgået ægteskab.

I det følgende gives en skematisk oversigt over de personfradrag, som skal anvendes i dødsåret, dels efter reglerne i kildeskattelovens § 37, som gælder til og med indkomståret 1986, og dels efter reglerne i personskattelovens § 10, som skal anvendes fra og med indkomståret 1987.

Uskiftet bo m.v.¹

Kildeskattelovens § 37

For årene til og med indkomståret 1986 skal der ved længstlevendes skatteansættelse efter kildeskattelovens § 13 gives 2 personfradrag:

	Afdødes indkomst	Længstlevendes indkomst
<i>Ægtefæller samlevende</i>		
– længstlevende ikke-pensionist	2 almindelige personfradrag	
– længstlevende pensionist	1 enlig pensionistfradrag	
	+ 1 gift pensionistfradrag	
<i>Ægtefæller ikke samlevende eller gift i dødsåret</i>		
– begge ikke-pensionister	2 almindelige personfradrag	
– en af ægtefællerne pensionist	1 enlig pensionistfradrag	
	+ 1 almindeligt personfradrag	
– begge pensionister	<u>2 enlig pensionistfradrag</u>	

Personskattelovens § 10

Fra og med indkomståret 1987 gives ligeledes 2 personfradrag ved § 13-ansættelsen af længstlevende; et personfradrag gives i den ansættelse, der omfatter afdødes indkomst, og et personfradrag gives i den ansættelse, der omfatter længstlevendes indkomst.

Udnyttede personfradrag kan kun overføres mellem de to ansættelser, hvis ægtefællerne var samlevende ved dødsfaldet, og længstlevende ikke lever sammen med en ny ægtefælle ved udgangen af dødsåret.

1. Jfr. også ovenfor s. 289 ff.

	Afdødes indkomst	Længstlevendes indkomst
<i>Ægtefæller samlevende</i>		
- begge ikke-pensionister	2 almindelige personfradrag	
- en af ægtefællerne pensionist	1 gift pensionistfradrag ¹ + 1 almindeligt personfradrag	
- begge pensionister	2 gift pensionistfradrag ¹	
<i>Ægtefæller ikke samlevende</i>		
- begge ikke-pensionister	1 almindeligt personfradrag	1 almindeligt personfradrag
- afdøde pensionist	1 enlig pensionistfradrag	1 almindeligt personfradrag
- længstlevende pensionist	1 almindeligt personfradrag	1 enlig pensionistfradrag
- begge pensionister	1 enlig pensionistfradrag	1 enlig pensionistfradrag

1. Hvis ægteskabet er indgået i dødsåret anvendes personfradraget for enlige pensionister.

Skifte, begyndelsesudlæg m.v.

Kildeskattelovens § 37

Når boet skiftes eller udlægges for begravelsesudgifter m.v., d.v.s. når beskattningen i dødsåret sker efter kildeskattelovens § 14, stk. 1-9, skal der ved *afdødes ansættelse for mellemp perioden* anvendes 1 personfradrag, hvis afdøde var ugift, eller hvis afdøde ikke levede sammen med en ægtefælle ved dødsfaldet. Var afdøde gift og samlevende med ægtefællen anvendes 2 personfradrag ved mellemp periodens ansættelsen.

Ved *længstlevendes ansættelse for dødsåret* gives ligeledes 2 personfradrag, hvis ægtefællerne var samlevende. Dette gælder dog ikke, hvis længstlevende levede sammen med en ny ægtefælle ved årets udgang. I så fald gives kun ét personfradrag. Dette samme gælder, hvis ægtefællerne ikke var samlevende ved dødsfaldet.

Ved begge skatteberegninger anvendes de personfradrag – almindelige eller pensionistfradrag – der skulle have været anvendt, hvis dødsfaldet ikke var indtrådt, således at det er forholdene ved udgangen af kalenderåret, der er afgørende i så henseende¹.

Udnyttede personfradrag kan ikke overføres mellem ægtefællerne.

Personskattelovens § 10

De regler, der gælder fra og med indkomståret 1987, er stort set uændrede i forhold til tidligere.

1. Jfr. Skd. medd. hf. 74, s. 402.

Af dødsbovejledningen s. 78 synes det at fremgå, at det for afdødes vedkommende er forholdene ved dødsfaldet, der er afgørende.

Der skal dog nu anvendes de personfradrag – almindelige eller pensionistfradrag – som afdøde henholdsvis længstlevende var berettiget til forud for dødsfaldet¹.

Endvidere er der sket den ændring, at der til pensionister, hvis ægteskab er indgået i dødsåret gives personfradrag for enlige pensionister.

Afdødes ansættelse for mellemperioden

Afdøde	Ikke pensionist	Pensionist
Ugift	1 almindeligt personfradrag	1 enlig pensionistfradrag
Gift		
– samlevende med ægtefællen	2 almindelige personfradrag	2 gift pensionistfradrag ^{*)}
– ikke samlevende med ægtefællen	1 almindeligt personfradrag	1 enlig pensionistfradrag

^{*)} Fra indkomståret 1987 gives 2 personfradrag som enlig pensionist, hvis ægteskabet er indgået i dødsåret.

Længstlevendes ansættelse for dødsåret

Længstlevende	Ikke pensionist	Pensionist
Samlevende med afdøde	2 almindelige personfradrag	2 gift pensionistfradrag ^{*)}
– hvis samlevende med ny ægtefælle	1 almindeligt personfradrag	1 gift pensionistfradrag ^{*)}
Ikke samlevende med afdøde	1 almindeligt personfradrag	1 enlig pensionistfradrag

^{*)} Fra indkomståret 1987 anvendes personfradrag for enlig pensionist, hvis ægteskabet med afdøde er indgået i dødsåret.

Kapitel 25: Prækclusion og hæftelse

Det synes ikke unaturligt under behandlingen af reglerne om beskatning i tilfælde af dødsfald at se lidt nærmere på spørgsmålet om, i hvilket omfang andre skattekrav end skatten af boets egen indkomst og formue kan kræves betalt af boet og eventuelt af en efterlevende ægtefælle.

Begravelsesudlæg og »ejede intet«

Det er uden for tvivl, at når en ugift skattepligtig persons bo udlægges for begravelsesomkostningerne eller afsluttes med bemærkningen »ejede intet«, så er der ingen, der hæfter for eventuelle uopfyldte krav, heller ikke skattekrav.

Men hvorledes stiller det sig, hvis afdøde efterlod sig en ægtefælle, med hvem han indtil sin død havde være samlevende.

1. Jfr. personskattelovens § 10, stk. 9.

Før kildeskatteloven

Det antoges, jfr. Hartvig Jacobsen, Skatteretten, side 77, under de tidligere gældende regler, at der ikke for den sambeskattede hustru forelå noget subsidiært personligt ansvar for skatten, når manden ikke betalte den, og dette gjaldt også for den del af mandens skat, der skyldtes hustruens formue og dens afkast, og ganske bortset fra om hustruens formue var særeje eller hørte til hendes bodel.

Efter kildeskatteloven

Ved kildeskattelovens vedtagelse ses der ikke at være foretaget nogen ændring heri.

Derimod medfører reglerne om ansættelse af hver især af samlevende ægtefæller, at hustruen kan hæfte for skattebeløb, for hvilke der ikke foreligger en subsidiær hæftelse hos manden og omvendt.

Subsidiær udpantningsret

Det var derimod i statsskattelovens § 38, stk. 2, bestemt, at der under visse betingelser kunne gøres udpantning hos hustruen for den manden påhvillende skat, og som en konsekvens af reglerne om den nye ægtefællebeskatning er det nu i kildeskattelovens § 72 bestemt, at hvis udpantning forgæves er forsøgt hos den skattepligtige selv, kan udpantning ske i ejendele, der tilhører den med ham samlevende ægtefælle¹.

Bestemmelsen svarer ganske til statsskattelovens § 38 og kommunesk. 1. § 40 og den praksis, ikke særlig righoldig, der foreligger om denne bestemmelse, må formentlig stadig lægges til grund for fortolkningen.

»Samlevende«

I dommen i U.f.R. 1948 side 606, antoges det, at den i ordet »samlevende« indeholdte begrænsning af bestemmelsens område efter sammenhængen mellem statsskattelovens § 38, stk. 2, 3. pkt., og lovens §§ 7 og 15 må gå på,

1. Skattedepartementet blev anmodet om at tage stilling til, hvorvidt restskat, som indregnes i det følgende års forskudsskat, skal anses for forskudsskat i relation til bestemmelsen i kildeskatte lovens § 72, stk. 2, om ægtefællers subsidiære hæftelse. Skd. udtalte, at restskatten må betragtes som en endeligt opgjort gæld som ægtefællen ikke hæfter for, såfremt skattekravet hidrører fra tiden før ægteskabets indgåelse, jfr. Skattedepartementets medd. 41, april 1977, s. 115.

at det er en betingelse, at hustruen har samlevet med manden i det skatteår, for hvilket de pågældende skatter er pålignet, og at det ikke tillige er påkrævet, at der leves sammen på det tidspunkt, da udpantning begæres. Se også Hartvig Jacobsen: Skatteretten, side 276, jfr. landsretssagfører E. Severinsen i Skattepolitisk Oversigt 1952, side 32.

Det er imidlertid ved højesteretsdom (U.f.R. 1956 side 776) fastslået, at det er en betingelse for at udpantning kan foretages, at samlivet består på udpantningstidspunktet.

Iflg. skdp. (II 2220/1969) kunne udpantning eller tilbageholdelse i den enken tilkommende efterløn og pension ikke med rette foretages, når enken havde fået boet udlagt for begravelsesomkostningerne, idet en ægtefælles subsidære hæftelsesansvar jfr. statsskattelovens § 38, stk. 2, og kommuneskattelovens §§ 40 og 42, stk. 4 er betinget af at enken samlever med skatteyderen på inddrivelsestidspunktet.

Uskiftet bo; Skiftelovens § 57, stk. 1

Såfremt den længstlevende ægtefælle i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtager fællesboet til hensiddende i uskiftet bo, eventuelt får det udlagt efter skiftelovens § 57, stk. 1, må det antages, at længstlevende i enhver skattemæssig henseende remplacerer afdøde, og altså ganske overtager ansvar og hæftelse for afdødes skattetilsvær. F.s.v. angår afdødes restskat m.v. for året før dødsfaldet, fremgår dette nu af kildeskattelovens § 61, stk. 6.

Virkning af længstlevende ægtefælles proklama

Skattedepartementet har i sag VIII 86-43/1974, jfr. revision og regnskabsvæsen 1974 SM 107, taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den efterlevende i uskiftet bo hensiddende ægtefælles ansvar over for førstafdødes skattecreditorer påvirkes af et af længstlevende udstedt proklama. Afgørelsen gik ud på, at dette proklama ikke berørte efterlevendes ansvar for efterbetalingskrav mod afdøde.

Skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet

Såfremt boet efter den skattepligtige person skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er det klart, at boet hæfter for alle afdødes skatteforpligtelser.

Gælden vedgået

Såfremt den efterlevende ægtefælle deltager i en vedgåelse af boets gæld, omfatter denne vedgåelse naturligvis også skattegælden; men hvorledes forholder det sig, når gælden ikke vedgås.

Gældsfragåelsesbo

Da en efterlevende ægtefælle ikke hæfter for den afdøde ægtefælles skatterestancer, kan disse i et gældsfragåelsesbo kun dækkes i det omfang boets midler strækker til.

Boets hæftelse for skattekrav på afdøde.

Efterbetalingskrav efter statsskattelovens § 43

Viser der sig at være grundlag for at rejse efterbetalingskrav mod boet, fordi afdøde har betalt for lidt i skat, skal et sådant krav adviseres over for boet inden for den i statsskattelovens § 43 fastsatte frist¹.

Dette gælder dog ikke, hvis afdødes bo er overtaget til hensiddende i uskiftet bo eller overtaget efter skiftelovens § 57, stk. 1, jfr. § 62, inden fristens udløb.

Præklusionsfrist ifølge § 43

For personer, der ikke i dødsåret eller året før har været bogførings- eller regnskabspligtige, er fristen den samme, som fastsat i kildeskattelovens § 14, stk. 6, for ligningskommissionens adgang til at kræve afsluttende ansættelse for mellemprioriteten.

Hvis afdøde inden for det nævnte tidsrum havde været bogførings- eller regnskabspligtig, er fristen 6 måneder fra ligningskommissionens modtagelse af § 14-opgørelsen.

En skatteyder, der afgik ved døden i 1978, afhændede i 1976 sin virksomhed. Overtagelsesdagen var den 1. januar 1977, og afdøde havde foretaget afmeldelse m.h.t. moms, A-skat og ATP pr. 31. december 1976. Selvom virksomheden først på den 1. januar 1977 blev overtagerens rådighed undergivet,

1. Krav kan adviseres indtil fristens udløb, uanset om skatterådet fejlagtigt skulle have meddelt, at krav ikke vil blive rejst. Det er en betingelse for præklusion efter § 43, at der foreligger en objektiv rigtig § 14-opgørelse. Gør der det, er det på den anden side formentligt uden betydning, om efterbetalingskravet kunne udledes af § 14-opgørelsen. Efter fristens udløb kan der således næppe rejses krav på efterbetaling p.gr. af afdødes udeholdte og forbrugte indkomster. (VLD i Medd. Skd. no 62, s. 260).

kunne afdøde ikke anses for bogførings- og regnskabspligtig i 1977 i forhold til reglen i statsskattelovens § 43.

Kravet om efterbetaling er på den anden side ved denne bestemmelse i statsskattelovens § 43 udtrykkelig undtaget fra et i boet udstedt proklama.

Krav, der må anses omfattet af proklama.

Restskat for året før dødsfaldet¹, tillægsskat i henhold til pensionsbeskatningsloven og særlig indkomstskat for året før dødsfaldet

Afdødes restskat efter slutligning for året før dødsfaldet er ikke et efterbetalingskrav, og det er altså ikke omfattet af en udtalelse fra skatterådet om, at der ikke vil blive rejst krav om efterbetaling i boet.

Det må anses for at være et almindeligt gældskrav, og det skal anmeldes i boet inden et eventuelt proklamas udløb, ellers prækluderes det.

Under hensyn til at proklama sommetider, hvis dødsfaldet indtræffer tidligt på året, kan være udstedt og endda udløbet, endnu inden slutligningen for året før dødsfaldet er afsluttet, ja der er jo i virkeligheden intet i vejen for, at proklama kan være udløbet, længe inden ligningskommissionen modtager § 14-opgørelsen, er det foreskrevet², at ligningskommissionen, når dødsfaldet anmeldes, skal være opmærksom på udstedelse af proklama og foranledige et krav anmeldt i boet, selv om det på anmeldelsens tidspunkt måske endnu ikke kan gøres op, hvad selve skatten beløber sig til³.

Forlig indgået af afdøde

Såfremt afdøde inden sin død på grund af efterbetalingskrav havde indgået forlig med skattemyndighederne om betaling af skyldig skat, eventuelt bøde, må et sådant krav også anmeldes i boet inden udløbet af proklama, ellers prækluderes det.

1. Hvis en efterlevende ægtefælle får meddelelse om, at der påhviler ham eller hende restskat for året før dødsåret (eller kan det beregnes, at han vil blive pålagt særlig indkomstskat p.gr. af dispositioner i året før dødsåret eller i mellemprioroden) kan der efter skifterettens godkendelse optages en tilsvarende gældspost i boopgørelsen.
2. Skrivelse fra skdp. I. j. nr. 706/71 af 25. maj 1971, pkt. 29.
3. Iflg. lov nr. 616 af 17. december 1976 opkræves afdødes restskat for året før dødsåret kun, hvis den med tillæg efter § 61, stk. 2, og evt. § 63, stk. 1, overstiger 300 kr.

Krav, der næppe prækluderes

Der er en række skattekrav på et dødsbo, som først opstår i forbindelse med dødsfaldet og bobehandlingen. Disse krav kan ikke antages at være omfattet af et af boet udstedt proklama.

Restskat ifølge afsluttende ansættelse for mellemprioroden

Det drejer sig først og fremmest om restskat efter afsluttende ansættelse for mellemprioroden.

Denne restskat fremkommer på grund af dødsfaldet, og fordi der, enten af ligningskommissionen eller af boet, begæres afsluttende ansættelse for mellemprioroden; kravet ville aldrig på dette tidspunkt kunne have været gjort gældende over for afdøde, og det må altså betragtes som et krav, der er opstået over for boet.

Det kan derfor ikke være omfattet af et proklama, som boet udsteder med indkaldelse af afdødes kreditorer¹.

I en skifteretsdom udtalte skifteretten, at kravet om restskat for mellemprioroden er baseret på afdødes virksomhed før dødsfaldet. Det behandles ikke i skifteretlig henseende forskelligt fra krav mod afdøde, herunder krav om restskat fra tidligere indkomstår, og fyldestgøres på samme måde som disse. Uanset at kravet i teknisk forstand ikke bestod før dødsfaldet, fandtes det herefter ikke i så væsentligt grad at adskille sig fra andre krav mod afdøde, at det uden positiv lovhjemmel kunne antages undtaget fra virkningerne af et af boet udstedt proklama. En sådan hjemmel forelå ikke, og det sås ej heller, at kildeskattelovens § 14 og skiftelovens § 37 er således uforligelige, at der er grundlag i førstnævnte lov for at undtage det rejste krav fra almindelige skifteretlige regler. Da der ikke i øvrigt sås nogen grund til, at skattevæsenet i de relativt få boer, i hvilke der udstedes proklama, skulle stilles væsentlig bedre end afdødes simple kreditorer, og da skattevæsenet ville kunne undgå præklusion ved en blot foreløbig anmeldelse fandt skifteretten at måtte antage kravet omfattet af proklama og derfor i den forelagte sag for bortfaldet.

Sagen blev af skattemyndigheden indbragt for østre landsret, hvor boet tog bekræftende til genmæle, efter at landsrettens dommere, da proceduren var overstået, som deres enstemmige opfattelse tilkendegav, at det måtte

1. Kravet er næppe massekrav. Jfr. Jørgen Hoffmeyer Beskatning af insolvente boer. U.f.R. 1976, s. 222-223. Cfr. herimod KD-Meddelelse 1974-7 side 4, hvor det anføres, at krav på personlig skat i henhold til en ansættelse for mellemprioroden, jf. kildeskattelovens § 14, er massekrav i afdødes bo...

anses for udelukket, at krav på restskat efter afsluttende ansættelse for mellemp perioden kunne være omfattet af det af boet udstedte præklusive proklama¹.

Restskat for mellemp perioden kan pr. definition ikke være omfattet af præklusion efter statsskattelovens § 43, den er som nævnt ej heller omfattet af et proklama som boet udsteder. Dette må bobehandlerne have for øje; hvis skattemyndighederne tidligere har meddelt ansættelse og skatteberegning for mellemp perioden, så vil dette ingenlunde afskære dem fra i henhold til de regler der iøvrigt gælder for skatteligning, inden for sædvanlig forældelsesfrist at rejse yderligere krav. Omligning kan således finde sted.

Regulering af tidligere ansættelser

Der kan derefter være tale om, at skattekrav opstår i anledning af, at afdødes indkomstansættelse for tidligere indkomstår som følge af dødsfaldet ændres.

Efterbeskatning af indeksfradrag

Såfremt afdøde ved slutligningen for året før dødsfaldet havde fået fradrag på grund af forpligtelse til indskud på indeksskontrakt, synes der, når han afgår ved døden, inden beløbet er indbetalt, at være grundlag for en ændring af hans ansættelse for året før dødsfaldet. Det beløb, der som følge deraf yderligere skal betales i skat af boet, må anses for at være forårsaget af dødsfaldet, og altså et krav der direkte påhviler boet uden at være omfattet af eventuelt proklama.

Tilbageføring af investeringsfondshenlæggelse, etableringskontoindskud

På samme måde kan der blandt afdødes indkomstansættelse være flere, der skal ændres, fordi forudsætningerne for fradrag, som han har fået i anledning af henlæggelse til investeringsfonds, indsættelse på etableringskonto, er faldet bort ved dødsfaldet, eller rettere de formål, hvortil fradragene er givet, kan ikke virkeliggøres. Afdøde vil aldrig kunne foretage den investering eller den etablering, som han havde planer om.

Millionafskrivninger, afskrivningsloven

Forskudsafskrivninger på planlagte investeringer under de såkaldte millionafskrivninger må også tilbageføres, fordi afdøde ikke opnår at kunne foretage den afskrivning på det skabte formuegode, som han havde taget forskud på.

1. jfr. U.f.R. 1977 B, side 211. Vedel: Restskat for mellemp perioden og proklama.

I alle disse og lignende tilfælde må det konstateres, at de krav, der opstår som følge af ændring i afdødes tidligere ansættelser, alene opstår på grund af dødsfaldet; det er krav, der ikke kunne have været gjort gældende mod afdøde personligt på det pågældende tidspunkt; det er krav, der påhviler boet, og de kan ikke antages at være omfattet af et af boet udstedt proklama.

Disse synspunkter har ikke fundet støtte hos landsskatteretten.

Reguleringerne må herefter behandles som efterbetalingskrav, jfr. LSR. I. nr. 4. 73-62.

Boet efter N.N. klager over, at skatterådet for X skattekreds har forhøjet den af afdøde for indkomståret 1973 selvangivne indkomst, 76.950 kr., til 78.956 kr.

Det fremgår af sagen, at den pågældende er afgået ved døden den 27. juli 1974, og at han ved opgørelsen af sin selvangivne indkomst for indkomståret 1973 foretog et fradrag på 2.006 kr. for indbetaling på indeksskontrakter. Da det af bankens afgiftsberegninger fremgik, at der ikke var betalt indskud hverken for 1973 eller 1974, var afdøde ikke berettiget til det nævnte fradrag, og ved skrivelse af 26. august 1975 meddelte statsskattedirektoratet skatterådet bemyndigelse til at optage afdødes ansættelse for indkomståret 1973 til fornyet prøvelse og ændring, således at ansættelsen blev forhøjet med 2.006 kr. Ved kendelse af 26. september 1975 foretog skatterådet en ansættelse i overensstemmelse hermed.

Boets advokat har over for landsskatteretten gjort gældende, at den af skatterådet foretagne forhøjelse er uhjemlet. Han har herved bl.a. henvist til, at skatterådet efter at have gennemgået opgørelsen over aktiver og passiver i boet ved skrivelse af 31. januar 1975 havde meddelt boet, at der ikke på det foreliggende grundlag ville blive rejst krav om regulering af ansættelserne for tidligere skatteår. Boet var på grundlag heraf blevet afsluttet og arven fordelt.

Statsskattedirektoratet har under sagens behandling afgivet en udtalelse, hvori det bl.a. anføres:

»Det er statsskattedirektoratets opfattelse, at reglen i statsskattelovens § 43 alene tager sigte på egentlige efterbetalingskrav, det vil sige krav, der fremsættes i anledning af, at afdøde som følge af urigtig selvangivelse har været for lavt skatteansat. Direktoratet anser derimod ikke de tilfælde for omfattet af bestemmelsen, hvor en forhøjelse af en foretagens ansættelse er nødvendig, fordi forudsætningen for et ved en af afdødes indkomstopgørelser foretaget fradrag er bristet som følge af dødsfaldet.

Sådanne lovbestemte reguleringer skal ved siden af de i denne sag omhandlede ændringer med hensyn til indeksfradrag, foretages i henhold til investeringsfondslovens § 10, stk. 1, etableringskon- tolovens § 11 og afskrivningslovens § 29 R.

Lovbestemte reguleringer som de nævnte beror på kendsgerninger, der på forhånd er tilgængelige for boet i samme omfang som for skattemyndighederne, medens urigtigheden af en ansættelse foretaget på grundlag af en ukorrekt selvangivelse ikke i almindelighed vil være kendelig for boet.

Det er derfor nødvendigt at advisere boet om muligheden for et efterbetalingskrav, når skattemyndighederne skønner, at et sådant vil kunne rejses.

At statsskatteloven netop har disse hensyn for øje ser statsskattedirektoratet antydnet ved lovens udtryk »skønner skattemyndighederne«.

De lovbestemte reguleringer åbner ikke mulighed for noget skøn.

Under hensyn til det anførte skal statsskattedirektoratet foreslå ansættelsen stadfæstet.

Efter ordlyden af bestemmelserne i statsskattelovens § 43 finder landsskatteretten ikke fornødent grundlag for at indlægge den af statsskattedirektoratet anførte begrænsning i lovbestemmelsen. Retten er derfor enig med advokaten i, at den omhandlede forhøjelse, der er meddelt boet efter

udløbet af de i nævnte lovbestemmelse anførte frister og efter skatterådets ovennævnte skrivelse af 31. januar 1975 til boet, må anses for uhjemlet.

Den påklagede ansættelse vil følgelig være at nedsætte til 76.950 kr.

Der foreligger dog en tidligere modstående kendelse af 21. oktober 1971 i LSR. I. 1963/64 nr. 2045/48, der antager, at når det drejer sig om krav på efterbeskatning af ubenyttede investeringsfondshenlæggelser, kan kravet ikke anses for omfattet af statsskattelovens § 43, stk. 2.

I et bo var § 14-opgørelsen modtaget den 10. august 1976. Den 21. februar 1977 rejste skattemyndighederne krav om efterbeskatning af uudnyttede investeringsfondshenlæggelser, foretaget af afdøde i 1973 og 1974. Da efterbetalingskravet først var rejst mere end 6 måneder efter modtagelse af § 14-opgørelsen, var fristen i statsskattelovens § 43, stk. 8, overskredet og de foretagne ansættelser ophævedes (Skd. S. 7248/217. SD. 360.403-36).

Hæftelse for pålignet boskat

Iflg. kildeskattelovens § 71 er det for boer, der skiftes privat, foreskrevet, at arvingerne hæfter solidarisk for indkomst- og formueskatten, samt for restskatten som følge af afsluttende ansættelse efter § 14, stk. 2, eller § 15, i det omfang, hvori de modtager arv, og ægtefællen tillige i det omfang, hvori han modtager boslod. På samme måde hæfter arvinger og ægtefælle i et bo, der er udleveret til privat skifte efter at have været undergivet offentlig skiftebehandling, for de skatter, som påhviler det offentligt skiftede bo, indtil boets udlevering.

Som det ses, er det alene de privat skiftende arvinger, der pålægges hæftelse for skatter, der er pålignet boet og hæftelsen strækker sig ikke videre end til de beløb, de pågældende har modtaget som arv eller boslod.

F.s.v. angår arvebeløb, må hæftelsen formentligt andrage det fulde arvebeløb, uden at der tages hensyn til den arveafgift, som arvingen har betalt. Såfremt et sådant efterfølgende skattekrav formindsker arven, må arvingen andrage skattedepartementet om omberegning af afgiften og tilbagebetaling af for megen erlagt arveafgift.

Der synes ikke at gælde en tilsvarende hæftelse for arvingerne i et offentligt skiftet bo.

Dette hænger vel sammen med, at skiftet her forestås af enten skifteretten og evt. dennes medhjælper eller en eksekutor, og at disse må bære ansvaret for, om skyldig skat betales.

Det er formentlig også praksis, at det, når endelig udlodning finder sted fra et offentligt skiftet bo, af den pågældende skifteforvalter eller eksekutor

tages udtrykkeligt forbehold om tilbagebetaling, såfremt der senere viser sig at foreligge yderligere krav på afgift eller skat.

Den i § 71 fastsatte begrænsning i arvingernes hæftelse for den boet pålignede skat synes ikke at kunne gælde i forhold til skattekrav, som i kraft af arvingernes egen vedtagelse er opstået i boet.

Hvis en stærkt behæftet spekulationsejendom udlægges med beskatning i boet, kan skattebeløbet langt overstige arvebeløbet, og det forekommer uacceptabelt, at arvingen alene skulle hæfte med sit arvebeløb. Måske må man fortolke successionsreglerne således, at beskatning kun kan begæres i boet, når boet evner at betale den derved pålignede skat.

Boskatten er massekrav

Krav på boskat må anses for massekrav, når et insolvent dødsbo behandles efter konkurslovens regler.

I Juristen og Økonomen 1976 s. 489 omtaler lektor cand. jur. Poul Sørensen skatte- og afgiftskrav under konkursen. Det anføres her: »Skatte- og afgiftskrav, der stiftes efter konkursens begyndelse skal principielt enten fyldestgøres som massekrav fordi de udspringer af boets retshandler ... eller de er boet helt uvedkommende, jfr. f.eks. særlig indkomstskat der pålignes skyldneren som følge af boets salg af skyldnerens erhvervsejendom«. Et insolvent dødsbo kan som bekendt behandles efter konkurslovens regler, men er fortsat skattepligtigt som dødsbo. Særlig indkomstskat pålignes derfor ikke skyldneren – der jo er død – men dødsboet, som en skat affødt af boets afhændelse af en boet tilhørende ejendom¹.

Kvittance

I statsskattelovens § 43, stk. 8 omtales en erklæring, som kan medføre, at en dødsbobehandling kan afsluttes før udløbet af de fastsatte frister. Boets behandling, hedder det, må ikke afsluttes, med mindre der for statskassens vedkommende foreligger erklæring om, at sådanne krav ikke vil blive fremsat.

Som det afsluttende led i en eksekutorbobehandling modtager eksekutor en skrivelse fra skifteretten, hvorved der meddeles eksekutor »kvittance«.

1. jfr. Jørgen Hoffmeyer: Beskatning i insolvente boer. U.f.R. 1976 B s. 222-223 om hæftelse for A-skat ved lønudbetaling for boets regning. H. dom 13. november 1974. Skd. Medd. no 33 s. 227 ang. insolvent likvidationsbo. Trolle: U.f.R. 1975 B. s. 105 Jens Anker Andersen. Juristen og Økonomen 1981 s. 326: Massekrav af første klasse.

Det forekommer umiddelbart indlysende, at den »decharge« fra skifteretten kun kan vedrøre de sider af bobehandlingen som skifteretten har ansvaret for, d.v.s. det skifte- og arveretlige og beregning af skifte- og arveafgifter.

Skifteretten kan ikke optræde på statskassens vegne for skattemyndighederne.

Skifteretten har ingen føling med eller ansvar for et eksekutorbos skattemæssige forhold.

Skifterettens kvittance er altså ikke den erklæring, der sigtes til i statsskattelovens § 43, stk. 8.

Ved anerkendelse af § 14 opgørelsen overfor boet sker det, at ligningskommissionen udtaler sig om spørgsmålet i form af en bemærkning om at kommissionen ikke skønner, at efterbetalingskrav kan rejses.

Bemærkningen kan ikke anses for den erklæring der omtales i § 43, stk. 8.

Ligningskommissionen kan formentligt ikke give afkald på statens skattekrav. Udtalelsen er alene en orientering om, at ligningskommissionen for sit vedkommende ikke har fundet noget angribeligt.

Spørgsmålet har kun yderst sjældent været bragt frem, hvad der nok skyldes, at de færreste boer slutter inden for 6 månedersfristen, og når den er udløbet er der ikke brug for en erklæring.

Hvis et bo undtagelsesvis skulle ønske at slutte behandlingen tidligere end 6 måneder efter indlevering af § 14-opgørelsen, må den ønskede erklæring på statskassens vegne formentligt afgives af ligningsrådet.

Erklæringen dækker formentligt kun de egentlige efterbetalingskrav, der efter det foregående er omfattet af statsskattelovens § 43.

For andre skattekrav f.eks. i henhold til rettelser i den foretagne skatteligning for mellemprioriteten eller for boets påligning af boskat, må sikkert gælde sædvanlige forældelsesregler.

Bobehandlere specielt eksekutorer bør derfor, som det formentligt også er det sædvanlige, sikre sig arvingernes indforståelse med eventuelt at skulle dække efterkrav, der skyldes at ansatte skattebeløb er blevet forhøjet, som følge af den sædvanlige revision af skatteadministrationen.

Kapitel 26: Dødsbøbeskatningens arkæologi

Bortset fra udskrivningslovens regler om formuebeskatning løses vistnok alle intertemporale problemer i dødsbøbeskatningen siden 1. januar 1970 med udgangspunkt i den dato, da dødsfaldet indtrådte.

Da varigheden af skifter af dødsboer er højst varierende, uden at dette behøver at hænge sammen med større eller mindre energi hos bøbebehandlere og myndigheder, vil det ikke være ualmindeligt, at boer, der er under behandling samme år, skal behandles efter forskellige regler.

Som arkæologernes gravning i køkkenmøddingerne placerer de kendteste fænomener i deres respektive forskellige lag, vil vi ganske kort (naturligvis sans comparaison) ridse op, hvilken retstilstand der svarer til de forskellige perioder.

Boernes skattepligt

Et dødsbo er skattepligtigt, hvis *aktivmassen* ved dødsfaldet overstiger 200.000 kr., og dødsfaldet indtrådte senest 31. december 1973, eller hvis aktivmassen overstiger 270.000 kr., og dødsfaldet indtrådte senest 31. december 1977, eller hvis aktivmassen overstiger 400.000 kr., og dødsfaldet indtrådte den 1. januar 1978 eller senere. For indkomståret 1987 er beløbsgrænsen 650.000 kr., og dette beløb reguleres fremover efter personskattelovens § 20.

Et dødsbo er endvidere skattepligtigt, hvis *nettoformuen* ved dødsfaldet inden for de samme tidsintervaller overstiger henholdsvis 150.000 kr., 200.000 kr., 300.000 kr. og 500.000 kr.

Endeligt er dødsboet skattepligtigt, hvis *bøbeholdningen*, når dødsfaldet er sket til de anførte tider, overstiger henholdsvis 180.000 kr., 240.000 kr., 350.000 kr. og 600.000 kr.

Bofradraget

Ved skattepligtige boers indkomstansættelse anvendes et bofradrag på 25.000 kr., når dødsfaldet er indtrådt senest 31. december 1973. Er dødsfaldet indtrådt senest 31. december 1977, er bofradraget 36.000 kr., og er dødsfaldet indtrådt den 1. januar 1978 eller senere, er bofradraget 48.000 kr.

For indkomståret 1987 er bofradraget 42.000 kr., men da det samtidig er omlagt fra et fradrag i indkomsten til et fradrag i skatten, er der i realiteten tale om en betydelig forhøjelse.

Bofradraget reguleres fremover efter personskattelovens § 20.

Beskatningsprocenten

Hvis dødsfaldet er indtrådt senest den 31. december 1973, er beskatningsprocenten 35. Er dødsfaldet indtrådt den 1. januar 1974 eller senere, er beskatningsprocenten 40. Fra indkomståret 1987 er beskatningsprocenten 50.

Kildeskattelovens § 20 C

Den oprindelige udformning af § 20 C – med de mulige skattefordele – gælder, når dødsfaldet er sket senest 31. december 1976.

I sin nuværende form finder § 20 C anvendelse, når dødsfaldet er indtrådt 1. januar 1977 eller senere.

Det må i denne forbindelse bemærkes, at hvis der i et bo, hvor dødsfaldet er indtrådt senest 31. december 1976, er meddelt udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden, beskattes boet og efterlevende ægtefælle efter de før 1. januar 1977 gældende regler.

Dødsbobekendtgørelsen

Ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 602 af 9. december 1977 om beskatning af dødsboer m.v.

(Som ændret ved bekg. nr. 333 af 25. maj 1987)

I henhold til kildeskattelovens § 14, stk. 5, § 17, stk. 2, § 20 D, stk. 1, § 31, stk. 3, § 33 A, stk. 2 og 7, § 90 samt ligningslovens § 32 D, stk. 2-3, bestemmes herved følgende:

Skattemyndighederne

§ 1. De beføjelser, der i forbindelse med dødsfald er tillagt skattemyndigheden i henhold til kildeskatteloven, udøves af ligningskommissionen. Bestemmelserne i skattestyrelseslovens kapitel 1 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. På klager over ligningskommissionens ansættelser og afgørelser finder bestemmelserne i skattestyrelseslovens kapitel 2 tilsvarende anvendelse.

Indberetning om dødsfald m.v.

§ 2. I forbindelse med indførelsen af dødsfald i skiftesaglisten underretter skifteretten ligningskommissionen i den kommune, hvori afdøde var bosat, om dødsfaldet. Var afdøde ikke bosat her i landet, skal underretningen gives til ligningskommissionen i den kommune, hvori skifteretten er beliggende. Skal et dødsfald videreanmeldes til en anden skifteret, påhviler underretningens pligten denne skifteret.

Stk. 2. Skifteretten skal give samme ligningskommission meddelelse om boets behandlingsmåde, om ændringer i behandlingsmåden, om genoptagelse af bobehandling, ved offentligt skifte om eksekutor, kurator eller skifterettens medhjælper og ved privat skifte om den i kildeskattelovens § 20 D, stk. 2, udpegede person. Skifteretten skal tillige underrette ligningskommissionen i tilfælde, hvor en efterlevende ægtefælle i medfør af arveafgiftslovens § 14 A har fået udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden.

Stk. 3. Hvis udleveringen af et fællesbo til hensiddende i uskiftet bo ikke omfatter hele boet, eller hvis udsættelsen med arveafgiftspligtens indtræden ikke omfatter hele arvebeholdningen, skal det i den i stk. 2 omhandlede meddelelse angives, om det alene skyldes udredelsen af et eller flere legater, eller om der er udskiftet en eller flere arvelodder.

Stk. 4. Er skifteretten underrettet om, at boets skattemæssige behandling hører under en anden ligningskommission, gives meddelelse til denne ligningskommission.

Indkomståret før dødsfaldet

§ 3. Hvis der skal indgives selvangivelse (eller erklæring i henhold til kildeskattelovens § 80, stk. 2) for indkomståret før dødsfaldet, giver den ligningskommission, der skal foretage den endelige skatteansættelse for indkomståret, meddelelse herom og fastsætter en frist for indgivelsen.

Stk. 2. Hvis der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, påhviler pligten til at indgive selvangivelsen eller erklæringen boet. Har afdøde efterladt sig både fælleseje- og særejemidler, indgives selvangivelsen eller erklæringen af boerne i forening. Efterlader afdøde sig en ægtefælle, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet får fællesboet udleveret til hensiddens i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes, påhviler pligten ægtefællen og boet i forening. Hensidder ægtefællen i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og efterlader afdøde sig ikke særeje, eller har ægtefællen fået boet udlagt uden skiftebehandling efter skiftelovens § 57, stk. 1, indgives selvangivelsen eller erklæringen af ægtefællen. Det samme gælder i de tilfælde, hvor en efterlevende ægtefælle i medfør af arveafgiftslovens § 14 A. har fået udsættelse med pligten til at svare arveafgift af hele arvebeholdningen bortset fra legater. Selvangivelsen eller erklæringen indgives til den ligningsmyndighed, som afdøde selv skulle have indgivet selvangivelse til.

§ 4. I de tilfælde, hvor afdødes og en efterlevende ægtefælles kommunale ligningsmyndighed ikke er den samme, giver afdødes ligningsmyndighed forløbende underretning om afdødes skattemæssige forhold til længstlevendes ligningsmyndighed.

Stk. 2. I de tilfælde, hvor afdødes slutligningskommune for året forud for dødsfaldet er en anden end den, der skal foretage eventuel ansættelse for mellemprioriteten m.v., giver denne sidste kommune slutligningskommunen meddelelse om dødsfaldet og om boets behandlingsmåde.

Opgørelse over aktier og passiver ved boets begyndelse

§ 5. Opgørelsen over boets aktiver og passiver efter kildeskattelovens §§ 14, stk. 3, 14, stk. 10, 15, 15 A og 20 B, stk. 2, skal foretages på de af ministeriet for skatter og afgifter udfærdigede blanketter, der udleveres af skifteretten eller ligningskommissionen. Opgørelsen indsendes til den i §§ 7 og 8, jfr. 9 og 13, nævnte ligningskommission.

Stk. 2. I offentlige skifteretsboer, hvor aktivernes samlede værdi ikke overstiger 100.000 kr., kan skifteretten efter aftale med ligningskommissionen undlade at anvende de i stk. 1 nævnte blanketter. Det er dog en betingelse, at der ikke er aktiver, der kan eller har kunnet gøres til genstand for skattemæssig af- eller nedskrivning, medmindre disse aktiver inden indsendelsen af opgørelsen er afstået til andre end længstlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer.

Stk. 3. Er hele boet i det i kildeskattelovens § 20 B nævnte tilfælde inden to måneder, efter at begæringen om skifte er imødekommet, påny udleveret den længstlevende ægtefælle til hensiddende i uskiftet bo, eller udlagt efter skiftelovens § 57, stk. 1, skal den i kildeskattelovens § 20 B, stk. 2, omhandlede opgørelse ikke indsendes.

Stk. 4. Overstiger den samlede værdi af aktiverne ved dødsfaldet ikke 100.000 kr., skal der ikke beregnes skattemæssig af- eller nedskrivning efter kildeskattelovens § 14, stk. 4, når samtlige de aktiver, hvorpå der kan foretages af- eller nedskrivning, er afstået inden indsendelsen af opgørelsen til andre end længstlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer.

Tilbagebetaling af formueskat

§ 6. Hvis boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og ligningskommissionen ikke for mellemprioroden (tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsdagen) foretager en afsluttende skatteansættelse, som medfører regulering af skattetilsvaret, foranlediger ligningskommissionen udbetaling af afdødes foreløbige formueskat for mellemprioroden til boet, uanset om dette er skattepligtigt eller skattefrit. Den formueskat, som skal udbetales, opgøres på grundlag af formue og skattepligtigt indkomst ifølge den seneste forskudsregistrering for afdøde, og den udgør så stor en del af de for et helt år beregnede formueskatter, som antallet af dage i prioroden fra begyndelsen af det kalenderår, hvori dødsfaldet er sket, indtil dødsfaldet udgør af et helt år på 365 dage. Den kan dog ikke overstige summen af de foreløbige skatter, der skal betales for mellemprioroden.

Stk. 2. Ved afgørelsen af, om der skal ske regulering af skattetilsvaret for mellemprioroden i henhold til kildeskattelovens § 14, stk. 2, 2. pkt., opgøres den der nævnte sum af de foreløbige indkomstskattebeløb som summen af de foreløbige skattebeløb med fradrag af den foreløbige formueskat beregnet som anført i stk. 1.

Stk. 3. Hvor der skal ske regulering af skattetilsvaret for mellemprioroden, modregnes formueskatteandelen sammen med afdødes øvrige foreløbige skatter for mellemprioroden i slutskatten og i eventuel særlig indkomstskat

for denne periode, samt i mulig tillægsskat efter pensionsbeskatningslovens § 48. Formueskatteandelen indgår således i eventuel overskydende skat, der udbetales.

Afsluttende skatteansættelse af afdøde for mellemprioroden

§ 7. En eventuel afsluttende indkomstansættelse af afdøde for mellemprioroden foretages af ligningskommissionen i den kommune, hvori afdøde ifølge Det centrale Personregister (CPR) var bosat på dødsdagen. Var afdøde ikke ifølge CPR bosat her i landet på dødsdagen, foretages skatteansættelsen af ligningskommissionen i den kommune, i hvilken afdøde var skatteansat. Var afdøde hverken registreret som bosat eller skatteansat her i landet, foretages skatteansættelsen af ligningskommissionen i den kommune, hvortil afdøde havde sin nærmeste tilknytning ved dødsfaldet.

§ 8. Var afdøde en gift kvinde, der ved dødsfaldet var sambeskattet med ægtemanden, foretages den afsluttende skatteansættelse af ligningskommissionen i den kommune, hvori ægtemanden ved hendes død var bosat ifølge CPR eller skatteansat, eller hvortil han havde sin nærmeste tilknytning.

§ 9. Er det efter bestemmelserne i §§ 7 og 8 tvivlsomt, i hvilken kommune afdøde skal skatteansættes, træffer statsskattedirektoratet afgørelse herom.

§ 10. Selvangivelsen efter kildeskattelovens § 14, stk. 6, 7 og 9, eller § 15 skal indgives til den i §§ 7 og 8, jfr. 9, omhandlede ligningskommission, der gennemgår selvangivelsen og foretager skatteansættelsen.

Stk. 2. Skifter både fælleseje og særeje i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, indgives selvangivelsen af boerne i fællesskab.

§ 11. Ved opkrævning af restskat vedrørende mellemprioroden beregnes ikke tillæg efter kildeskattelovens § 61, stk. 2, ligesom der ved udbetaling af overskydende skat for samme tidsrum ikke ydes godtgørelse efter kildeskattelovens § 62, stk. 3.

Boets skattemæssige forhold

§ 12. Boer, der efter kildeskattelovens § 16, stk. 1, eller § 20 B, stk. 3, er fritaget for indkomstbeskatning, og således ikke skal selvangive indkomst, skal heller ikke indgive selvangivelse af formuen.

Stk. 2. Hvis den skattepligtige indkomst i et offentligt skiftet bo ikke over-

stiger bofradraget og der ikke foretages skattemæssige af- eller nedskrivninger for det pågældende indkomstår, kan boet undlade at indsende egentlig selvangivelse af indkomsten. Boet skal i så fald indsende en erklæring, affattet i en af ministeriet for skatter og afgifter foreskrevet form om, at boet ikke er omfattet af selvangivelsespligten. Ligningskommissionen kan dog, når særlige omstændigheder foreligger, kræve sædvanlig selvangivelse indgivet.

§ 13. Boets selvangivelse skal indgives til den i §§ 7 og 8, jfr. 9, omhandlede ligningskommission. I de i kildeskattelovens § 20 B omhandlede tilfælde skal boets selvangivelse indgives til ligningskommissionen i den kommune, hvori den længstlevende ægtefælle var bosat ifølge CPR eller skatteansat på tidspunktet for skiftebegæringens imødekommelse.

Stk. 2. Ligningskommissionen gennemgår selvangivelsen og foretager skatteansættelsen.

§ 14. Med selvangivelsen for det indkomstår, hvori boet slutes, skal følge en genpart af den endelige boopgørelse eller en fortegnelse over boets aktiver og passiver med angivelsen af de værdier, hvormed de vil indgå i den endelige boopgørelse.

§ 15. For et privat skiftet bo, der slutes senest 15 måneder fra dødsfaldet eller fra tidspunktet for imødekommelsen af begæring om skifte af et uskiftet bo, skal selvangivelsen for det indkomstår, hvori boet slutes, indsendes til ligningskommissionen senest samtidig med, at opgørelsen i boet indsendes til skifteretten.

Stk. 2. Fortsætter et privat skiftet bo ud over 15 måneder fra dødsfaldet eller fra tidspunktet for imødekommelsen af begæring om skifte af et uskiftet bo, eller udleveres et offentligt skiftet bo til privat skifte, efter dette tidspunkt, skal der med selvangivelsen for tiden fra afslutningen af boets seneste indkomstår til 15-måneders fristens udløb, henholdsvis til udlevering til privat skifte, indsendes en genpart af den i kildeskattelovens § 20, stk. 2, jfr. § 20 B, stk. 4, eller § 20 C, stk. 4, omhandlede opgørelse.

§ 16. Medfører ligningskommissionens tilsidesættelse af værdiansættelserne i boet, at boet efter den ændrede værdiansættelse bliver skattepligtigt, skal ligningskommissionen fastsætte en frist for boets indsendelse af selvangivelser for de indkomstår, der er udløbet på tidspunktet for meddelelsen til boet om den ændrede værdiansættelse.

Stk. 2. Bortfalder skattefriheden for et bo efter kildeskattelovens § 16, stk. 2, eller § 20 B, stk. 3, skal ligningskommissionen give boet meddelelse

herom samt fastsætte en frist for indgivelse af selvangivelse for indkomstår, der er udløbet på tidspunktet for konstateringen af skattefrihedens bortfald.

§ 17. Fremsættes der krav over for ligningskommissionen om udbetaling efter kildeskattelovens §§ 31, stk. 3, eller 32, stk. 4, beregner ligningskommissionen størrelsen af det eventuelle beløb, der skal udbetales.

Stk. 2. Den kommune, der har modtaget andel i boskatten, tilsvarende staten $\frac{1}{3}$ af det efter stk. 1 udbetalte beløb, dog højst et beløb svarende til kommunens andel i boskatten for tidligere indkomstår. Til brug ved den endelige boopgørelse kan boet ved henvendelse til ligningskommissionen få oplysning om, hvilket beløb udbetalingen efter kildeskattelovens §§ 31, stk. 3, eller 32, stk. 4, vil udgøre. Henvendelsen skal ledsages af selvangivelse for perioden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori skæringsdagen i den endelige boopgørelse er beliggende, indtil skæringsdagen.

§ 18. Forfalder boskatten efter kildeskattelovens § 62 B, inden skatten er pålignet, udskydes forfaldsdagen til den 1. i den måned, der følger nærmest efter påligningen, med betalingsfrist til den 20. i måneden. Hvis sidste rettidige indbetaling falder på en helligdag eller en lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.

Boets oplysningspligt

§ 19. Meddelelse efter kildeskattelovens § 17, stk. 2, 2. pkt., om udlæg i skattepligtige boer inden skæringsdagen i den endelige boopgørelse skal indgives i to eksemplarer til ligningskommissionen inden 4 uger efter beslutningen om udlægget. Meddelelsen skal for hver udlægsmodtager angive de aktiver, denne har fået udlagt, udlægstidspunktet (d.v.s. skæringsdagen for indtægter og udgifter) samt udlægsværdien. Tilsvarende meddelelse kan indgives af skattefri boer, og reglen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, om efterprøvelsen af værdierne finder i så fald tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. For skattemæssige aktiver, der udlægges med fortjeneste fra et skattepligtigt bo, uden at fortjenesten indgår i boets indkomstopgørelse, skal meddelelsen efter stk. 1 tillige indeholde oplysninger om anskaffelsestidspunktet, anskaffelsessummen, herunder oplysning om skattemæssige af- og nedskrivninger og andre reguleringer af den skattemæssige anskaffelsessum, samt oplysning om øvrige forhold, som har betydning for udlægsmodtagerens skattepligt med hensyn til aktivet.

Stk. 3. Der skal ikke gives meddelelse om à conto udlæg af indbogenstande, klæder, smykker o.lign., medmindre disse er anskaffet i spekulationshen-

sigt eller næringsøjemed. Endvidere kan undlades meddelelse om à conto udlæg af kontante beløb, bankindeståender og lignende, men udlægstidspunktet skal oplyses i boopgørelsen.

§ 20. Hvis der i skattepligtige boer findes skattemæssige aktiver, som udlægges med fortjeneste, uden at fortjenesten er indgået i boets indkomstopgørelse, skal boet sammen med den endelige boopgørelse eller genparten, jfr. § 5, stk. 1, i finansministeriets bekendtgørelse nr. 161 af 28. marts 1973 om arve- og gaveafgift, indsende specifikation i to eksemplarer vedrørende disse aktiver. Dette gælder også aktiver, der er udlagt inden skæringsdagen i den endelige boopgørelse. Specifikationen skal for hver udlægsmodtager angive de aktiver, denne har fået udlagt, samt udlægsværdien. Specifikationen skal tillige angive anskaffelsestidspunktet, anskaffelsessummen, herunder oplysning om skattemæssige af- og nedskrivninger og andre reguleringer af den skattemæssige anskaffelsessum, samt oplysning om øvrige forhold, som har betydning for udlægsmodtagerens skattepligt med hensyn til aktivet.

§ 20 A. Hvis en virksomhed udlægges, og udlægsmodtager overtager virksomhedens konto for opsparet overskud, jf. virksomhedsskattelovens § 18, skal boet give ligningskommissionen meddelelse herom. Meddelelsen, der afgives sammen med oplysningerne efter §§ 19 og 20, skal angive, hvilke udlægsmodtagere, der har overtaget konto for opsparet overskud, og størrelsen heraf. Samtidig oplyses arten af virksomheden med angivelse af, hvilke erhvervmæssige aktiver hver enkelt overtager af konto for opsparet overskud har modtaget.

§ 21. Ved skattemæssige aktiver efter §§ 19-20 forstås aktiver, hvorpå fortjeneste ved afhændelse fra boet ville være indgået i boets opgørelse af almindelig eller særlig indkomst.

Stk. 2. Ligningsmyndighederne kan kræve, at oplysningerne efter §§ 19-20 A gives på særlige blanketter.

§ 22. Begæring om beregning af passivposter efter kildeskattelovens § 33 A, stk. 2, eller meddelelse af forhåndsbesked efter kildeskattelovens § 33 A, stk. 4-5, skal fremsættes skriftligt over for vedkommende ligningskommission, der kan kræve, at boet på særlige blanketter indsender de fornødne oplysninger om anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum samt om de nærmere omstændigheder ved afdødes eller boets anskaffelse af aktivet.

§ 23. Der skal betales 200 kr. for hver fremsat anmodning om forhåndbesked,

hvad enten anmodningen omfatter et eller flere aktiver. Beløbet tilbagebetales ikke, selv om ligningskommissionen efter kildeskattelovens § 33 A, stk. 5, afslår anmodningen om forhåndsbesked eller begrænser forhåndsbeskeden.

§ 24. Hvis ligningskommissionen efter kildeskattelovens § 33 A, stk. 5, har afslået at give forhåndsbesked eller har begrænset sin besvarelse, kan ligningskommissionens afgørelse inden 4 uger indbringes for statsskattedirektoratet, der kan omgøre afgørelsen.

Stk. 2. Statsskattedirektoratet kan fastsætte regler, hvorefter beregning af passivposter og meddelelse af forhåndsbesked efter kildeskattelovens § 33 A i visse tilfælde umiddelbart henhører under statsskattedirektoratets afgørelse.

§ 25. Bekendtgørelsen gælder, hvor dødsboet er omfattet af kildeskattelovens bestemmelser, jfr. § 4, stk. 1 og 2, i lov om ikrafttræden af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat), og hvor skatteansættelsen vedrører indkomstperioder efter udløbet af indkomståret 1977, eller for værdiansættelser i à conto udlæg eller endelige boopgørelser med skæringsdag efter udløbet af kalenderåret 1977 eller ved beregning af passivposter til brug for sådanne opgørelser.

Stk. 2. Bekendtgørelsen gælder også for anmodninger om forhåndsbesked, hvorom anmodning er fremsat efter udløbet af kalenderåret 1977.

§ 26. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 1978.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 84 af 13. marts 1970 om beskatning af dødsboer m.v. som ændret ved bekendtgørelse nr. 328 af 1. juli 1971 og bekendtgørelse nr. 68 af 28. februar 1977 ophæves med udgangen af året 1978 og finder således fortsat anvendelse på de beslutninger og afgørelse, som skatterådene i 1978 skal træffe for så vidt angår ansættelser vedrørende indkomståret 1977 eller tidligere indkomstår og andre afgørelser vedrørende kalenderåret 1977 og tidligere kalenderår.

Cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning

Skattedepartementets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

1. I Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 af april 1976 er der givet vejledende retningslinjer for værdiansættelserne af aktiver og passiver. For *faste ejendomme* er der i maj 1981 gennemført en ændring af de principper, hvorefter ejendommene vurderes. Fra og med den 17. almindelige vurdering pr. 1. april 1981 opgøres ejendomsværdien efter et kontantprincip. Kontantværdien opgøres på basis af en gennemsnitlig, kursansat prioritering.

Dette har gjort det nødvendigt at ændre reglerne om værdiansættelsen af faste ejendomme væsentligt.

Skattedepartementet har herefter udarbejdet nye retningslinjer for værdiansættelsen af faste ejendomme. Disse retningslinjer samt retningslinjerne i øvrigt for værdiansættelsen af aktiver og passiver er samlet i nærværende cirkulære, der afløser Meddelelser fra skattedepartementet nr. 36 af april 1976.

I øvrigt ajourfører cirkulæret de tidligere vejledende regler under hensyntagen til senere lovændringer og ændringer i administrativ praksis.

A. Aktiver

2. De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes normalt til deres værdi i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel ogandel forstås det beløb som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked.

Boet og parterne i gaveoverdragelsen skal selv ansætte denne værdi i overensstemmelse med reglerne i lov om afgift af arv og gave (lovbekendtgørelse nr. 443 af 28. september 1972) og under ansvar over for myndighederne.

Fast ejendom

3. Hvis en fast ejendom er solgt under bobehandlingen, og salget er sket i det åbne marked, skal værdien beregnes på grundlag af salgssummen, som denne indgår i boet. Salgsomkostninger kan fradrages, og eventuelle sælgerpantebreve ansættes til kursværdi.

4. Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal den ansættes til værdien i handel og vandel. Det fremgår af §§ 17-19 i arve- og gaveafgiftsloven, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Skatte- og afgiftsmyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

Til brug herfor fastsættes følgende regler om, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen.

5. Den nominelle værdi, der er ansat i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen, omregnes til kontantværdi ved at kursregulere hver enkelt gældspost, der indgår i boets eller parternes værdiansættelse.

Det kontante vederlag, den kapitaliserede værdi af en aftægtsforpligtelse samt arv eller gave, der indgår i den ansatte nominelle værdi, skal dog ikke kursreguleres, men medregnes til den pålydende værdi.

De øvrige poster, der indgår i den ansatte nominelle værdi, omregnes til kursværdi efter de regler, der er fastsat i ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 511 af 22. september 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsomvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrundes, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.

7. Omfatter arveudlægget eller gaveoverdragelsen såvel fast ejendom som løsøre, skal den til kontantværdi omregnede værdiansættelse fordeles forholdsmæssigt på den faste ejendom og løsøret, medmindre boet eller parterne har fastsat en anden fordeling.

8. Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zonestatus, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

9. Hvis en *ejerlejlighed* ved den seneste ejendomsvurdering er ansat som en udlejet ejerlejlighed under hensyn til huslejerestriktioner, er den seneste kontantejendomsværdi ikke et brugbart sammenligningsgrundlag, hvis ejerlejligheden ved arveudlægget eller gaveoverdragelsen er overdraget som »fri« ejerlejlighed.

I sådanne tilfælde bør skattemyndigheden foretage supplerende undersøgelser, f.eks. ved at indhente en udtalelse fra statsskattedirektoratet om ejerlejlighedens værdi i handel ogandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

10. Skattemyndighedens ansættelse af ejendommens værdi benævnes den *skatte- og afgiftsmæssige værdi*.

Denne værdi betragtes som afståelsessum for giveren og anskaffelsessum for gavemodtager i forbindelse med beskattningen af en eventuel fortjeneste på ejendommen efter lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 4.

Endvidere betragtes den skatte- og afgiftsmæssige værdi som købesum og som salgssum efter afskrivningsloven, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 19 A.

11. Fastsættelsen af den skatte- og afgiftsmæssige værdi er belyst ved eksempler i *bilaget* til nærværende cirkulære.

12. Efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, kan myndighederne lade aktiver vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Denne adgang må benyttes i tvivlstilfælde. Når sådan vurdering skal afholdes, må det tilkendegives de udmeldte vurderingsmænd, at vurderingsresultatet skal være udtryk for den skatte- og afgiftsmæssige værdi, således som denne skal ansættes efter de foran anførte retningslinjer. Der skal tages hensyn til de vilkår, på hvilke ejendommen er udlagt i boet eller overdraget til gavemodtageren. Vurderin-

gen skal udtrykke værdien på det tidspunkt, der skal lægges til grund for ejendommens værdiansættelse i medfør af punkterne 4 og 5 i skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970.

Hvis boet eller de afgiftspligtige har ladet en vurdering foretage efter kilde-skattelovens § 16, stk. 3, 2. pkt. kan vurderingen enten være foretaget før eller efter, at vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen var kendt. I sidstnævnte fald må det påses, at vurderingen er foretaget efter de retningslinjer, der er angivet ovenfor.

Er vurderingen derimod foretaget, før vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen var kendt, må det for det første undersøges, om der er gået så lang tid mellem det tidspunkt, der er lagt til grund ved vurderingen, og det tidspunkt, der skal lægges til grund for afgiftsberegningen, at vurderingen ikke kan antages at være udtryk for værdien på dette tidspunkt. For det andet må det undersøges, om vilkårene for arveudlægget eller gaveoverdragelsen giver anledning til regulering af den ved vurderingen i henhold til kildeskatteovens § 16, stk. 3, 2. pkt., ansatte værdi i overensstemmelse med de foran anførte retningslinjer.

Det må dog antages, at der skal foreligge ganske særlige omstændigheder, for at vurderingen skal kunne fraviges.

13. Ved fastsættelsen af den skatte- og afgiftsmæssige værdi skal der tages hensyn til byrder, der ikke tages hensyn til ved ansættelsen af ejendomsværdien, f.eks. leje- og forpagtningskontrakter, der er ufordelagtige for ejeren. De forhold, der er medtaget i vurderingsmyndighedens værdiskøn, fremgår af afsnit B og C i vurderingsloven (lovbekendtgørelse nr. 362 af 7. juli 1981). Det bemærkes herved, at bopælsrettigheder og aftægtsrettigheder fradrages med den kapitaliserede værdi på samme måde som andre prioriteter.

14. Ved ansættelsen af den skatte- og afgiftsmæssige værdi tages ikke hensyn til forkøbsrettigheder eller tilbagekøbsrettigheder, der kun kan gøres gældende under visse omstændigheder, hvis indtræden ejeren til en vis grad selv er herre over. Bliver retten aktuel, kan der efter indgivet andragende til skattedepartementet, enten foretages en regulering med hjemmel i arveafgiftslovens § 13, stk. 2, og for gaveafgiftens vedkommende tillige § 48, stk. 2.

Man gør opmærksom på forskellen mellem en køberet, der er en ret til at købe den pågældende ejendom uafhængig af ejerens vilje, og en forkøbsret, der alene er en ret til at købe, såfremt ejeren vil sælge.

Hvor der på dødsfaldstidspunktet hviler en aktuel køberet på en afdøde tilhørende ejendom, kan ejendommens værdi sættes til den ved køberetsaftalen fastsatte købesum, såfremt der på det tidspunkt, da køberetten tidligst

kunne være gjort gældende, ikke var misforhold mellem denne købesum og ejendommens værdi. I modsat fald skal ejendommen optages til den afgiftsmæssige værdi på det tidspunkt, der er afgørende for skatte- og afgiftsberegningen. Dette sidste gælder også, hvis køberetten først opstår ved dødsfaldet, f.eks. ved at en forkøbsret ved dødsfaldet ændres til en egentlig køberet.

Der skal ikke betales gaveafgift, hvis der ikke var misforhold mellem den aftalte købesum og ejendommens værdi på det tidspunkt, da køberetten tidligst kunne være gjort gældende.

Når en ejendom overdrages på grundlag af en forkøbsret, skal der derimod betales gaveafgift, hvis den aftalte købesum er lavere end den afgiftsmæssige værdi på overdragelsestidspunktet. Det forudsættes, at modtageren hører til den gaveafgiftspligtige personkreds.

Når en forkøbsret eller en ubetinget køberet er udnyttet under bobehandlingen, vil ejendommen ofte alene være optaget i boopgørelsen til den i sin tid aftalte købesum med en henvisning til den trufne aftale. I sådanne tilfælde må ligningskommissionen være opmærksom på, at handelsværdien meget ofte vil være højere, og at skifteretten, hvis værdien ikke forhøjes, vil være afskåret fra at beregne arveafgift af den fordel, den berettigede har opnået ved udnyttelsen af køberetten eller forkøbsretten.

15. Når afdøde i levende live har overdraget en fast ejendom, men forbeholdt sig brugen eller indtægten, skal modtageren ofte i medfør af arveafgiftslovens § 5 b betale arveafgift i forbindelse med dødsfaldet. I disse tilfælde forekommer det ofte i privat skiftede boer, at gaven alene opføres med friværdien efter det i sin tid oprettede skøde. Oplysningen anføres i boopgørelsens rubrik for andre afgiftspligtige beløb. Arveafgiften af en sådan ejendom skal imidlertid beregnes på grundlag af ejendommens værdi ved dødsfaldet, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970, pkt. 5. Når det fremgår, at overdragelsen angår en fast ejendom, må ligningskommissionen derfor foretage en effektiv efterprøvelse af værdiansættelsen af denne gave.

16. Hvor boet kun ejer en andel af en fast ejendom, eller hvor gavemodtageren kun erhverver en andel, skal værdien af denne andel beregnes som en brøkdel af hele ejendommens værdi. En eventuel vurdering må derfor omfatte hele ejendommen.

Værdipapirer

17. *Aktier og obligationer, der er børsnoterede*, ansættes til kursværdien svarende til den noterede kurs (køberkurs) på det for skatte- og afgiftsberegning

gen afgørende tidspunkt, eventuelt den nærmest forud for dette noterede kurs. Til børsnoterede kurser henregnes de på fondsbørsen fastsatte kurser.

Værdiansættelsen for *unoterede aktier* skal ske efter aktiernes handelsværdi. Ofte vil der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger, eller omsætningerne har fundet sted under forhold, som bevirker, at den anvendte overdragelseskurs er uegnet som udtryk for handelsværdien. I så fald vil en kurs udregnet efter de af ligningsrådet fastsatte retningslinjer for beregning af formueskattekursen kunne anvendes ved værdiansættelsen. Denne kursberegning foretages i almindelighed på grundlag af selskabets regnskab for det regnskabsår, der er udløbet nærmest *forud* for det tidspunkt, der er afgørende for skatte- og afgiftsberegningen. I særlige tilfælde må beregningen dog foretages på grundlag af regnskabet for regnskabsåret, der udløber efter afgiftstidpunktet, navnlig i tilfælde, hvor den afgiftspligtige begivenhed er indtruffet ganske kort tid forud for regnskabsårets udløb. Beregningen af kursen sker med anvendelse af de beregningsregler, herunder beregningsfaktorerne, som var kendt på afgiftstidspunktet, hvilket ved gaveoverdragelser vil sige beregningsreglerne for beregning af formueskattekursen pr. 1. januar i det kalenderår, hvori afgiftspligten indtræder.

Ved værdiansættelsen tages der ikke hensyn til vedtægtsmæssige begrænsninger i aktiernes omsættelighed, idet den byrde, der består i, at aktierne skal tilbydes medaktionærer eller selskabet til en vis kurs, modsvares af værdien af en tilsvarende ret til at erhverve til salg udbudte aktier på tilsvarende vilkår. Såfremt en medaktionær, der ikke er lodtager i et bo, udnytter en forkøbs- eller køberet, må man dog acceptere salgssummen.

Ved værdiansættelsen tages der normalt heller ikke hensyn til, om de afgiftspligtige aktier er majoritets- eller minoritetsaktier. Der kan kun undtagelsesvis tages hensyn til en forringelse af selskabets økonomiske forhold i perioden fra udløbet af det regnskabsår, der skal anvendes ved kursberegningen, til det afgørende tidspunkt for skatte- og afgiftsberegningen. Parterne må eventuelt henvises til at lade aktierne vurdere efter reglerne i kildeskatte-lovens § 16, stk. 3 og 4.

18. Unoterede konvertible obligationer. Når et selskab med unoterede aktier har udstedt konvertible obligationer, er den kurs, der er anvendt ved den seneste formueansættelse, vejledende for værdiansættelsen af både aktierne og de konvertible obligatoner, jfr. retningslinjerne herfor i ligningsvejledningen. I øvrigt finder de almindelige regler om værdiansættelse af unoterede aktier tilsvarende anvendelse på sådanne aktier og konvertible obligationer.

19. *Private pantebreve og gældsbreve* kan ansættes til kursværdi. Normalt anerkender man en kursværdi beregnet af et anerkendt vekselerfirma eller en bank, men en sådan er dog ikke bindende for skattemyndighederne. Den kursværdi, som afdøde har anvendt i sine selvangivelser uden indsigelser, kan ikke uden videre lægges til grund.

Arvingsgæld, dvs. en fordring, som afdøde havde på en arving, kan både i opgørelsen efter kildeskattelovens § 14, stk. 3, og i selve boopgørelsen indtægtsføres til en kursværdi. Denne kursværdi kan lægges til grund ved afgiftsberegningen. Det gør ingen forskel, at fordringen udlægges i arv til debitorarvingen, jfr. skattedepartementets cirkulæreskrivelse af 27. maj 1980. Det samme gælder, dersom fordringen overdrages som gave til debitor.

20. *Udestående fordringer*, som ikke kan inddrives, medregnes ikke. Såfremt en dubiøs eller næsten værdiløs fordring udlægges til arvingerne, skal den ansættes til kursværdien, evt. 0 kr. Uerholdelighed kan dokumenteres på flere måder. Det er ikke altid en betingelse, at der er foretaget forgæves udlæg.

Besætning, avl, maskiner, inventar og lignende driftsmidler, varelagre

21. De nævnte aktiver ansættes til værdien i handel og vandel.

22. For *landbrugsbesætninger* er der ved lov nr. 208 af 13. maj 1981 fastsat regler om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger. Loven forudsætter, at ligningsrådet fastsætter en normalhandelsværdi ved udgangen af hvert kalenderår for hver kategori af dyr. Ved normalhandelsværdi forstås den gennemsnitlige handelsværdi for de pågældende kategorier af dyr. Disse normalhandelsværdier kan være vejledende ved værdiansættelsen i dødsboer eller ved gaveoverdragelser.

23. De til en landbrugsejendom hørende beholdninger af avl og afgrøder, der er nødvendige for at holde ejendommen i normal driftstilstand indtil det tidspunkt på foråret, hvor jorden er tilsået, og kreaturerne kan sættes på græs, anses som omfattet af ejendommens værdiansættelse. Det er alene beholdninger herudover, der skal opføres med en særlig værdi i boet.

24. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler kan ikke ansættes til den skattemæssige værdi, såfremt denne ikke kan anses for et passende udtryk for salgsværdien. Værdien skal altså ansættes uafhængigt af foretagne skattemæssige afskrivninger.

25. De under 22-24 nævnte aktiver og beholdninger kan ansættes til den pris, der kan forventes opnået ved et samlet salg, f.eks. ved salg af erhvervs-virksomheden.

26. *Varelagre* skal principielt ansættes til salgsværdien ved samlet salg, men i almindelighed accepteres en vis nedskrivning i forhold til dags, indkøbs- eller fremstillingsprisen. Denne pris kan normalt ikke opnås ved et samlet salg af et større varelager, og myndighederne er ofte afskåret fra en efterfølgende vurdering af lageret på grund af stedfundne bevægelser. Der må her anlægges et skøn.

Løsøre i øvrigt, indbo, kunstgenstande

27. Handelsværdien af disse effekter kan ikke ansættes til værdien ved samlet salg, idet de kan sælges enkeltvis ved auktion.

Det er sædvanligt, at der i boer antages en vurderingsmand til at vurdere løsøre og indbo, og at dette sker uden særlig udmeldelse af skifteretten.

Disse vurderinger lægges normalt til grund i skatte- og afgiftsmæssig henseende, men vurdeingen er ikke bindende. Kunstgenstande, malerier, antikviteter eller andre værdifulde effekter, bør dog vurderes af særligt sagkyndige. Foreligger der ikke en sådan vurdering, kan det være nødvendigt at lade genstandene vurdere efter reglerne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

I opgørelsen i henhold til kildeskattelovens § 14 medregnes privat løsøre og indbo ikke i formuen.

28. Hvis løsøregenstande, som afdøde havde købt med ejendomsforbehold, tages tilbage af sælgeren efter reglerne herom, skal boet kun indtægtsføre det overskud, der fremkommer, efter at sælgeren er fyldestgjort. Det samme gælder ved realisation af løsøre, som afdøde havde håndpantset. Hvis de nævnte genstande ikke tages tilbage eller realiseres, skal de medtages til fuld handelsværdi, og gælden eller hæftelsen optages under passiverne.

Forfatter- og kunstnerrettigheder, ophavs- og patentrettigheder m.v. (immaterielle rettigheder)

29. Udbetalinger, hidrørende fra sådanne rettigheder, der indgår under boets behandling, skal indtægtsføres i boet som indtægt af et af boets aktiver.

Endvidere skal værdien af rettigheden som sådan medtages med en skønnet værdi. Ved ansættelsen af denne værdi vil man i reglen være henvist

til at foretage beregninger over de fremtidige indtægter på grundlag af ydelser, som afdøde har modtaget.

Der kan bl.a. lægges vægt på, om indtægten gennem årene har været stigende eller faldende. I mangel af andet grundlag kan rettigheden sættes til $\frac{2}{3}$ af det samlede afkast i de sidste 3 år før dødsfaldet.

Beløb, der efter boets afslutning udbetales til den eller de, der har arvet retten, er ikke arveafgiftspligtige, men indkomstskattepligtige.

Goodwill

30. Hvis et bo ejer en erhvervsvirksomhed, der ved salg må antages at indbringe et vederlag for good-will, må det påses, at denne er ansat til et passende beløb i boet.

Det må herved tages i betragtning, at ved lov nr. 248 af 9. juni 1982 er beskatningen af fortjeneste og tab, ved afståelse af goodwill som hovedregel blevet ophævet fra 1. juli 1982. Endvidere er adgangen til at afskrive anskaffelsessummen for goodwill blevet ophævet.

Denne ophævelse af beskatningen og afskrivningsadgangen må antages at ville kunne føre ti lavere handelsværdier for goodwill end tidligere. Særlig ved store virksomheder kan der være grund til at lade værdien fastsætte ved en vurdering efter reglerne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Er en good-will alene knyttet til en efterlevende ægtefælles person, er den ikke et aktiv for boet.

Indestående i interessentskaber

31. Hvis afdøde var deltager i et interessentskab, skal alle interessentskabets aktiver principielt opgøres til deres salgsværdi, og boets anpart efter fradrag af passiver skal medtages i boopgørelsen.

Det er imidlertid en meget almindelig bestemmelse i interessentskabskontrakter, at boet, når en af interessenterne afgår ved døden, ikke kan kræve afdødes anpart i interessentskabets formue inddraget under bobehandlingen. Boet kan da alene kræve afdødes kapitalkonto efter sidste status udbetalt. Det skal ofte ske på en måde, der er lempelig for interessentskabet.

Afdødes kapitalkonto viser kun hans indestående efter foretagne af- og nedskrivelser, og den svarer som regel ikke til handelsværdien af afdødes anpart af nettoformuen. Da bestemmelsen er led i en gensidigt bebyrdende kontrakt, kan afdødes anpart dog ikke kræves medtaget i boet til højere værdi end kapitalkontoens udvisende.

Renter, udbytte og anden indtægt

32. Renter, herunder også vedhængende renter, udbytte og anden indtægt af aktiver skal indtægtsføres med de faktiske beløb i tiden indtil skæringsdagen. Hvis aktivet er udlagt inden skæringsdagen, medtages renter m.v., dog kun til udlægssdagen.

Har boet indkomst af fast ejendom, er det alene nettoindtægten, der skal opføres som et aktiv i boet.

Brugs-, rente- og indtægtsnydelser

33. Når der i *et bo* er tillagt en arving eller legatar en brugs-, rente- eller indtægtsnydelse, f.eks. brugsret til fast ejendom eller løsøre eller retten til at oppebærer renter af en kapital eller indtægter af en fast ejendom eller løsøre, skal skattemyndigheden efterprøve ansættelsen af rettens årlige værdi, medens skifteretten påser, om der er anvendt den rette kapitaliseringsfaktor.

34. For så vidt angår *gaveafgiftspligtige* brugs-, rente- og indtægtsnydelser efterprøver amtsskatteinspektoratet såvel den årlige værdi som kapitaliseringen.

35. Den årlige værdi af *brugsret til fast ejendom* ansættes til den leje, der kan opnås ved udleje til anden side. I de kommuner, hvor der er et huslejenævn, kan der indhentes en udtalelse fra nævnet om denne værdi. I andre kommuner kan kommunalbestyrelsen ofte udtale sig herom. Hvis brugsretten er indrømmet mod afholdelse af udgifter til vedligeholdelse, skatter og prioritetsydelser, kan disse fradrages. Vedligeholdelsesudgifterne kan normalt højst godkendes med et beløb svarende til 1 pct. af ejendommens værdi. I øvrigt må der anlægges et skøn.

36. Den årlige værdi af *brugsret til indbo og andet løsøre* opgøres til 6 pct. af effekternes værdi.

37. Den årlige værdi af retten til at oppebære *renter af en kapital*, der er anbragt i rentebærende værdipapirer, f.eks. obligationer og pantebreve, eller som indestår på konti i bank, sparekasse eller lignende, ansættes til det faktiske afkast på det tidspunkt, hvor ydelsen begynder at løbe. Foreligger kapitalen kontant, opgøres indtægten heraf til 6 pct.

38. Selv om en kapital, der er afsat til rentenydelse, foreligger kontant eller indestår på en konto, når boopgørelsen udfærdiges, forekommer det, at kapitalen i henhold til testamente skal anbringes i værdipapirer. I så fald lægges værdipapirernes faktiske renteafkast til grund ved afgiftsberegningen, når papirerne købes inden udløbet af 3 månedersfristen i kildeskattelovens § 16, stk. 4, jfr. skattedepartementets cirkulære af 6. januar 1981. Det samme gælder i andre tilfælde, hvor anbringelse i værdipapirer må anses for tilsigtet.

39. Renteafkastet af beløb, som i henhold til arveafgiftslovens § 21, stk. 2, skal anvendes til betaling af afgift, kan dog beregnes som foran anført vedrørende kontant kapital eller kapital indestående på konti.

40. For aktier og lignende skal opgørelsen foretages på grundlag af gennemsnittet af de to sidste års udbytte i henhold til selskabets regnskaber. Er det således beregnede udbytte mindre end 4 pct. af aktiernes kursværdi, beregnes afkastet dog med 4 pct. af denne værdi. Består kapitalen af forskellige aktieposter, skal beregningen foretages for hver enkelt post for sig.

41. Indtægtsnydelsen af en *virksomhed*, eller en fast ejendom – f.eks. ret til overskud af en udlejningsejendom eller landbrugsejendom – opgøres på grundlag af gennemsnittet af de to sidste års udbytte, dog mindst til 4 pct. af kapitalindeståendet, hvorved forstås samtlige aktiver ansat efter handelsværdi med fradrag af gæld. Det samme gælder for indtægtsnydelse af løssøre – f.eks. indtægter fra skibe eller driftsmateriel.

42. I andre tilfælde opgøres indtægten eller renten til 6 pct.

43. Hvis en indtægtsnydelse er fastsat til et bestemt beløb, der er undergivet pristalsregulering, skal værdien ansættes uden hensyn til påregnede senere ændringer. Det samme gælder ved ansættelsen af den årlige værdi af en rentenydelse, hvori indgår afkastet af et pantebrev med variabel rente.

B. Passiver

44. Ved opgørelsen af et bo kan afdødes gældsforpligtelser, de øvrige byrder på den efterladte formue og de omkostninger, der er forbundet med erhvervelsen, fradrages før arveafgiftsberegningen, jfr. arveafgiftslovens § 16, stk. 2.

Værdiansættelsen af passiver giver som regel ikke anledning til tvivl, idet de normalt kan ansættes efter pålydende. Dette gælder således egentlige gældsforpligtelser, herunder prioritetsgæld i fast ejendom.

45. Aftægts- og underholdsforpligtelser, der kan fradrages i et bo eller ved opgørelse af en gaveafgiftspligtig gave, opgøres efter samme regler som brugs- og indtægtsnydelser.

46. Det henhører under skifteretten at afgøre, om en udgift bør godkendes som fradragsberettiget i boet, men hvis ligningsmyndigheden finder, at en udgift ikke kan godkendes eller i hvert fald kun delvis, må den henlede skifterettens opmærksomhed på forholdet.

47. Udover selve værdiansættelsesspørgsmålet kan vedrørende enkelte passivposter anføres følgende:

Udgifter til begravelse godkendes normalt med det faktisk afholdte beløb. Det samme gælder udgifter til køb af gravsted og dets vedligeholdelse, selv om der er indgået kontrakt herom på længere tid.

Udgifter til videreførsel og afvikling af afdødes husholdning kan kun godkendes i et kort tidsrum, og da kun med de beløb, som må anses for nødvendige.

Udgifter til bekendtgørelser, indkaldelser, udskrifter, porto m.v. tillades fradraget med de faktiske beløb. Det samme gælder sædvanligt salær til eksekutor, kurator og skifterettens medhjælper. Advokatsamfundets salærtakster kan normalt godkendes. Særligt vederlag til repartitør, såfremt en sådan har medvirket, kan godkendes med 10 pct. af advokatens salær. Er der flere eksekutorer, hvoraf kun en er advokat, kan der kun fradrages fuldt salær til advokaten. For de øvrige eksekutorer kan kun godkendes fradrag af et samlet salær svarende til 50 pct. af advokatens.

Er en boet tilhørende fast ejendom prioriteret under bobehandlingen, eventuelt ved tillægslån, kan det faktiske kurstab og omkostningsbeløb normalt fratrækkes.

Kautionsforpligtelser, som afdøde havde påtaget sig, men som ikke er blevet aktuelle før eller under bobehandlingen, kan ikke føres til udgift i boet. Bliver kautionen aktuel på et senere tidspunkt, kan der eventuelt foretages en regulering med hjemmel i arveafgiftslovens § 13, stk. 2.

I henhold til § 10, stk. 4, i investeringsfondsloven kan det tillades, at henlæggelser til investeringsfonds, som afdøde har foretaget, overtages af en enerving efter afdøde.

Disse henlæggelser kan ikke anses for at være omfattet af kildeskattelovens

§ 33 A, stk. 2. Derfor kan der ikke beregnes passivposter i boopgørelserne vedrørende henlæggelsen. Derimod kan der ved værdiansættelsen i boopgørelsen foretages et fradrag for den latente skattebyrde, beregnet som 25 pct. af den samlede henlæggelse.

48. Anvisningerne i dette cirkulære er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelser i den enkelte boopgørelse eller anmeldelse. Særlige spørgsmål kan forelægges for statsskattedirektoret eller skattedepartementet, jfr. pkt. 16 i skattedepartementets cirkulære af 17. juni 1970.

C. Overgangsbestemmelser

49. Reglerne i cirkulæret anvendes, når myndighederne efterprøver den skatte- og afgiftsmæssige værdi efter den 1. januar 1983.

Hvis cirkulærets regler fører til en højere værdiansættelse end de hidtidige retningslinjer, skal disse dog anvendes, hvis det tidspunkt, der skal lægges til grund for værdiansættelsen, ligger før den nævnte dato.

Eksempel 1

Enfamilieshus arves af enearving eller gaveoverdrages til et barn.

Den kontantejendomsværdi, der skal benyttes ved efterprøvelsen af værdiansættelsen af ejendommen, er 700.000 kr.

Det interval, inden for hvilket den til kontantværdi omregnede værdiansættelse kan godkendes, er herefter

700.000 kr. + 15 pct. heraf eller 805.000 kr.

og

700.000 kr. + 15 pct. heraf eller 595.000 kr.

I boopgørelsen eller gaveanmeldelsen er den nominelle værdi fastsat til 925.000 kr., der berigtiges som angivet i venstre kolonne nedenfor.

Nominel værdi kr.	Låneart	Kurs	Beregnet kontantværdi kr.
250.000	10 pct. 20-årigt kreditforeningsobligationslån	60	150.000
125.000	Pensionskasselån	80	100.000
400.000	Privat pantebrev 9 pct. årlig rente 15 års amortisation	60	240.000
150.000	Arv (gave)	100	150.000
925.000			640.000

Da den beregnede kontantværdi 640.000 kr. ligger inden for intervallet 805.000 kr. - 595.000 kr., kan den nominelle værdi på 925.000 kr. godkendes.

Beløbet 925.000 kr. er herefter den skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Der betales arve- eller gaveafgift af dette beløb 925.000 kr.
 + det nominelle beløb af de overtagne prioriteter 775.000 kr.

eller af 150.000 kr.

Eksempel 2

En landbrugsejendom arves af enearving eller gaveoverdrages til et barn.

Den kontantejendomsværdi, der skal benyttes ved efterprøvelsen af værdiansættelsen af ejendommen, er 1.000.000 kr.

Det interval, inden for hvilket den til kontantværdi omregnede værdiansættelse kan godkendes, er herefter

1.000.000 kr. + 15 pct. heraf eller 1.150.000 kr.

og

1.000.000 kr. + 15 pct. heraf eller 850.000 kr.

I boopgørelsen eller gaveanmeldelsen er den nominelle værdi fastsat til 1.050.000 kr., der berigtiges som angivet i venstre kolonne nedenfor.

Nominel værdi kr.	Låneart	Kurs	Beregnet kontantværdi kr.
400.000	kontantlån	96	384.000
500.000	privat pantebrev	56	280.000
50.000	boligret	100	50.000
50.000	kontant	100	50.000
50.000	arv (gave)	100	50.000
1.050.000			814.000

Da den beregnede kontantværdi 814.000 kr. ligger under den nederste grænse på 850.000 kr., skal den nominelle værdi 1.050.000 kr. forhøjes med differencen mellem de to førstnævnte beløb eller med 36.000 kr. til 1.086.000 kr.

Beløbet 1.086.000 kr. er herefter den skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Der betales arve- eller gaveafgift af dette beløb 1.086.000 kr.

+ det nominelle beløb af de overtagne prioriteter, boligretten

og den kontante udbetaling i alt 1.000.000 kr.

eller af 86.000 kr.

Eksempel 3

En landbrugsejendom arves af enearving eller gaveoverdrages til et barn.

Arven eller gaveoverdragelsen omfatter tillige besætning og løsøre.

Den kontantejendomsværdi, der skal benyttes ved efterprøvelsen af værdiansættelsen af ejendommen, er 900.000 kr.

Det interval, inden for hvilket den til kontantværdi omregnede værdiansættelse kan godkendes, er herefter

900.000 kr. + 15 pct. heraf eller 1.035.000 kr.

og

900.000 kr. + 15 pct. heraf eller 765.000 kr.

I boopgørelsen eller gaveanmeldelsen er den nominelle værdi af den faste ejendom fastsat til 1.200.000 kr. Den nominelle værdi af besætning og løsøre er fastsat til 300.000 kr., hvilket skattemyndigheden godkender. Den samlede overdragelsessum på 1.500.000 kr. er berigtiget som angivet i venstre kolonne nedenfor.

Nominel værdi kr.	Låneart	Kurs	Beregnet kontantværdi kr.
500.000	10 pct. 30-årigt kreditforeningsobligationslån	55	275.000
500.000	Privat pantebrev	56	280.000
100.000	Kontant	100	100.000
400.000	Arv (gave)	100	400.000
1.500.000			1.055.000

Af den beregnede kontantværdi 1.055.000 kr.
falder på

den faste ejendom	$\frac{1.055.000 \times 1.200.000}{1.500.000}$	eller	844.000 kr.
	$\frac{1.055.000 \times 1.200.000}{1.500.000}$	eller	211.000 kr.

Da den beregnede kontantværdi for den faste ejendom 844.000 kr. ligger inden for intervallet 1.035.000 kr. – 765.000 kr., kan den nominelle værdi på 1.200.000 kr. godkendes.

Dette beløb 1.200.000 kr. er herefter den skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Der betales arve- eller gaveafgift af den samlede overdragelsessum	1.500.000 kr.
+ det nominelle beløb af de overtagne prioriteter og den kontante udbetaling	1.100.000 kr.
	eller af 400.000 kr.

Eksempel 4

En landbrugsejendom arves af enearving eller gaveoverdrages til et barn. Arven eller gaveoverdragelsen omfatter tillige besætning og løsøre.

Den kontantejendomsværdi, der skal benyttes ved efterprøvelsen af værdiansættelsen af ejendommen, er 1.000.000 kr.

Det interval, inden for hvilket den til kontantværdi omregnede værdiansættelse kan godkendes, er herefter

1.000.000 kr. + 15 pct. heraf eller 1.150.000 kr.

og

1.000.000 kr. + 15 pct. heraf eller 850.000 kr.

I boopgørelsen eller gaveanmeldelsen er den nominelle værdi af den faste ejendom fastsat til 1.250.000 kr. Den nominelle værdi af besætning og løsøre er fastsat til 350.000 kr., hvilket skattemyndigheden godkender. Den samlede overdragelsessum på 1.600.000 kr. er berigtiget som angivet i venstre kolonne nedenfor.

Nominel værdi kr.	Låncart	Kurs	Beregnet kontantværdi kr.
500.000	10 pct. 30-årigt kreditforeningsobligationslån	55	275.000
500.000	Privat pantebrev 16 pct.	70	350.000
350.000	Privat pantebrev	50	175.000
150.000	Kontant	100	150.000
100.000	Arv/gave	100	100.000
1.600.000			1.050.000

Af den beregnede kontantværdi 1.050.000 kr.
falder på

den faste ejendom	$\frac{1.050.000 \times 1.250.000}{1.600.000}$	eller	820.000 kr.
	$\frac{1.050.000 \times 350.000}{1.600.000}$	eller	230.000 kr.

Da den beregnede kontantværdi for den faste ejendom, 820.000 kr. ligger under den nederste grænse på 850.000 kr., skal den nominelle værdiansættelse for ejendommen, 1.250.000 kr., forhøjes med differencen mellem de to førstnævnte beløb eller med 30.000 kr. til 1.280.000 kr.

Beløbet 1.280.000 kr. er herefter den skatte- og afgiftsmæssige værdi.

Der betales arve- eller gaveafgift af dette beløb	1.280.000 kr.
+ værdien af besætning og løsøre	350.000 kr.
	1.630.000 kr.
+ det nominelle beløb af de overtagne prioriteter og den kontante udbetaling	1.500.000 kr.
eller af	130.000 kr.

Cirkulære om beskatning ved hensiddens i uskiftet bo

Skattedepartementets cirkulære af 15. marts 1972.

Ved lov nr. 553 af 17. december 1971 er der gennemført væsentlige ændringer af reglerne i kildeskatteloven om beskatning af den efterlevende ægtefælle for det indkomstår, hvor denne efter den anden ægtefælles død overtaget fællesboet til hensiddens i uskiftet bo.

Som et bilag til cirkulæret er de bestemmelser i kildeskatteloven, der således er ændret, optrykt i den ændrede skikkelse. Det drejer sig om § 13, § 37, stk. 4, § 37 A, stk. 5 og § 37 B, stk. 2.

1. Efter den hidtil gældende regel i kildeskattelovens § 13 er den længstlevende ægtefælle, der i umiddelbar forbindelse med den anden ægtefælles død overtager fællesboet til hensiddens i uskiftet bo, blevet beskattet af ægtefællernes indkomst i dødsåret under ét, herunder også hustruens særskilte indkomst før dødsfaldet. Den længstlevende fik efter § 37, stk. 4, to personfradrag ved skatteberegningen, og endvidere fik den længstlevende hustru – men ikke den længstlevende mand – et fast hustrufradrag på 2.000 kr. uden hensyn til, om der forelå særskilt hustruindkomst og uanset størrelsen af denne.

2. Efter den ændrede affattelse af § 13 er den længstlevende ægtefælle, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtager fællesboet til hensiddens i uskiftet bo, som hidtil indkomstskattepligtig for hele det indkomstår, hvori ægtefællen er død, af al indkomst, ægtefællerne har erhvervet i dette indkomstår. I de tilfælde, hvor hustruen før dødsfaldet havde særskilt indkomst, sker beskatningen imidlertid på den måde, at der foretages to indkomstan sættelser og to skatteberegninger, henholdsvis af den særskilte hustruindkomst før dødsfaldet og af ægtefællernes øvrige samlede indkomst. Har hustruen ikke haft særskilt indkomst, foretages der kun én skatteansættelse og skatteberegning.

Reglerne er de samme, hvad enten det er manden eller hustruen, der er den længstlevende.

3. Den indkomstansættelse, der eventuelt skal foretages af hustruens særskilte indkomst før dødsfaldet, omfatter hendes indkomst af den i § 4, stk. 2, omhandlede art. Indkomst af denne art, som erhverves efter dødsfaldet, skal

derimod medregnes ved den anden indkomstansættelse, der omfatter ægtefællernes øvrige indkomst. Hvorvidt en indtægt herefter skal medregnes i den særskilte indkomst eller i den øvrige indkomst afhænger af, hvornår beløbet er blevet skattepligtigt. For så vidt angår lønindtægter og andre A-indtægter vil det herefter normalt være afgørende, hvornår der er erhvervet endelig ret til ydelsen.

For så vidt angår hustruindtægt, der hidrører fra en selvstændig erhvervsvirksomhed, som videreføres af den længstlevende (mand eller hustru) efter dødsfaldet, vil en opdeling af den herfra hidrørende indtægt på tiden før og efter dødsfaldet kunne være forbundet med praktiske vanskeligheder. I disse tilfælde kan det ikke kræves, at der foretages en egentlig regnskabsmæssig opgørelse af indtægten fordelt på tiden før og efter dødsfaldet, idet der i så fald sædvanligvis måtte udarbejdes en skattemæssig statusopgørelse på tidspunktet for dødsfaldet. Det må i almindelighed være tilstrækkeligt, at der udarbejdes sædvanlig regnskabsmæssig opgørelse af indtægten af den selvstændige erhvervsvirksomhed for hele året, og at den således opgjorte indtægt fordeles forholdsmæssigt på tiden før og efter dødsfaldet. Som led i denne opgørelse beregnes skattemæssige afskrivninger på driftsmidler m.v. og nedskrivning på varelager for hele året, og af- og nedskrivningerne fragår i virksomhedens årsindtægt, forinden denne opdeles. Den herved fremkomne nettoindtægt danner grundlag for den periodemæssige opdeling. Hvis virksomheden ikke drives i hele året, må den forholdsmæssige fordeling af indtægten ske på grundlag af den samlede periode, virksomheden er i drift.

4. Med hensyn til overførsel efter ligningslovens § 15 af underskud fra tidligere indkomstår gælder de sædvanlige regler, således at underskud i hustruens eller mandens indkomst overføres til fradrag henholdsvis i den særskilte indkomst og den øvrige indkomst efter § 13. Ligeledes udlignes underskud i den ene af disse to ansættelser i videst muligt omfang i den anden ansættelse efter § 26, stk. 2, 2. pkt., medens et herefter resterende underskud, efter omstændighederne underskud i begge ansættelser, overføres til det følgende indkomstår for længstlevende.

5. Hvis der i den særskilte hustruindkomst indgår lønindtægt, indrømmes der lønmodtagerfradrag beregnet på sædvanlig måde. Det faste fradrag efter § 24, stk. 2, udgør 125 kr. for hver kalendermåned, ved hvis begyndelse hustruen var særskilt indkomstskattepligtig. Fradraget kan ikke overstige 20 pct. af lønindtægten. Hvis de faktiske udgifter overstiger det faste fradrag, gives der fradrag for dette større beløb efter § 25.

Indgår der i ansættelsen af den øvrige indkomst lønindtægt for en af ægte-

fællerne eller for begge, beregnes der ét lønmodtagerfradrag for et helt år vedrørende denne lønindtægt.

6. Det er den længstlevende, der efter § 13 beskattes af ægtefællernes indkomst i dødsåret, og det er derfor dennes alder, der er afgørende for, om der eventuelt kan indrømmes nedslag i skatteansættelsen for renteindtægter.

Nedslag beregnes i de tilfælde, hvor der foretages to indkomstansættelser efter § 13, på grundlag af hver af disse indkomstansættelser og af de renteindtægter m.v., der indgår i den pågældende indkomstansættelse. Der sker ikke sammenlægning af renteindtægter m.v. eller af indkomstansættelserne ved beregning af nedslaget, og der kan således efter omstændighederne blive tale om samtidigt nedslag på op til 3.500 kr. i begge skatteansættelser.

7. Ved skatteberegningen indrømmes der den længstlevende to personfradrag. Dette gælder også, selv om ægtefællerne ikke var sambeskattede, og den ene eller begge før dødsfaldet havde ret til to personfradrag efter § 37 B.

Foretages der ansættelse af særskilt hustruindkomst, indrømmes det ene af personfradragene i denne indkomst og det andet i den øvrige indkomst. Endvidere indrømmes der, hvis der har foreligget særskilt hustruindkomst af den i § 4, stk. 2, a)-d.), nævnte art, et hustrufradrag på 2.000 kr. i den særskilte indkomst. Fradraget indrømmes altså kun, hvis der foretages ansættelse af sådan særskilt hustruindkomst, men indrømmes, når denne betingelse er opfyldt, som efter de hidtil gældende regler med et fast beløb på 2.000 kr. Fradraget indrømmes – til forskel fra den hidtil gældende ordning – også, når det er den længstlevende mand, der beskattes af hustruens særskilte indkomst.

8. Inden skatten beregnes af den særskilte hustruindkomst, omregnes denne efter § 35, stk. 3, til en helårsindkomst, hvori fragår personfradrag og hustrufradrag, samt eventuelt uudnyttede dele af det personfradrag, der indrømmes i den øvrige indkomst, jfr. pkt. 9. Indgår der i den særskilte indkomst en éngangsindtægt eller éngangsudgift, skal denne ikke indgå i omregningen. Af den beregnede helårsskat skal længstlevende betale så stor en del, som den særskilte indkomst før omregningen udgør af den beregnede helårsindkomst.

9. Efter § 37, stk. 4, og § 37 A, stk. 5, skal der såvel af det personfradrag, der indrømmes ved beregningen af den særskilte indkomst, som af hustrufradraget overføres en forholdsmæssig del til den ansatte øvrige indkomst.

Den forholdsmæssige del af fradragene, der overføres, svarer til fradrag for antallet af hele måneder efter dødsfaldet. Hvis dødsfaldet er sket den 1. i måneden, overføres der således kun fradrag for de efterfølgende måneder. Herudover kan den resterende del af disse fradrag, altså den del af personfradraget og hustrufradraget, der forholdsmæssigt vedrører tiden til udgangen af den måned, dødsfaldet er sket, i det omfang denne del overstiger den ansatte særskilte indkomst (før dennes omregning til helårsindkomst), overføres til fradrag i den ansatte øvrige indkomst. Omvendt kan en uudnyttet del af det personfradrag, der indrømmes i ansættelsen af den øvrige indkomst, overføres til fradrag ved skatteberegningen af den særskilte indkomst, efter at denne er omregnet til helårsindkomst.

10. Til belysning af punkterne 7-9 skal anføres nogle eksempler. Det forudsættes, at den ene af ægtefællerne dør den 1. september 1972, og at den længstlevende overtager fællesboet til hensiddende i uskiftet bo. Det forudsættes endvidere, at der ikke indgår éngangsindtægter i den særskilte indkomst. For overskuelighedens skyld er omregning af den særskilte indkomst til helårsindkomst foretaget på grundlag af hele måneder. Der er således i eksemplerne bortset fra, at en korrekt omregning skal ske efter dageantallet i de respektive perioder.

Eksempel 1.

Den særskilte indkomst udgør 24.000 kr. og den øvrige samlede indkomst 54.000 kr.

Den særskilte indkomst	24.000 kr.	
Helårsindkomsten udgør	36.000 kr.	
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
og hustrufradrag	2.000 kr.	7.400 kr.
Skalaindkomst		28.600 kr.

Af den heraf beregnede skat svares den forholdsmæssige del (2/3).

Den øvrige indkomst		54.000 kr.
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
samt forholdsmæssige dele (for 3 måneder eller 1/4) af		
det andet personfradrag	1.350 kr.	
og af hustrufradraget	500 kr.	7.250 kr.
Skalaindkomst		46.750 kr.

Eksempel 2.

Den særskilte indkomst udgør 2.400 kr. og den øvrige indkomst 54.000 kr.

Den særskilte indkomst		2.400 kr.
Helårsindkomsten udgør		3.600 kr.
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
og hustrufradrag	2.000 kr.	7.400 kr.
Skalaindkomst		0 kr.
Den øvrige indkomst		54.000 kr.
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
og forholdsmæssig del (1/4) af det andet personfradrag	1.350 kr.	
og af hustrufradraget	500 kr.	
Den øvrige del af det andet personfradrag og af hustrufradraget udgør henholdsvis 4.050 kr. og 1.500 kr. (3/4), i alt 5.550 kr. og overstiger den særskilte indkomst 2.400 kr. med	3.150 kr.	10.400 kr.
Skalaindkomst		43.600 kr.

Eksempel 3.

Den særskilte indkomst udgør 24.000 kr. og den øvrige indkomst 4.000 kr.

Den særskilte indkomst		24.000 kr.
Helårsindkomsten udgør		36.000 kr.
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
og hustrufradrag	2.000 kr.	
samt udnyttet del af personfradrag, jfr. nedenfor	1.400 kr.	8.800 kr.
Skalaindkomst		27.200 kr.
Af den heraf beregnede skat svares den forholdsmæssige del (2/3).		
Den øvrige indkomst udgør	4.000 kr.	
Heri fragår personfradrag	5.400 kr.	
Udnyttet del af personfradrag	1.400 kr.	

De forholdsmæssige dele af personfradrag og hustrufradrag vedrørende den særskilte indkomst på henholdsvis 1.350 kr. og 500 kr., der kan overføres til fradrag i den øvrige indkomst, kan på grund af denne ringe størrelse ikke udnyttes. Dette medfører dog ikke, at de på ny kan tilbageføres til fradrag i skatteberegningen vedrørende den særskilte indkomst.

II. Ved afgørelsen af, om der skal indrømmes forhøjelse af personfradrag efter § 37 B, stk. 2, er det den længstlevendes forhold, der er afgørende, således at det kun er, hvis denne ved kalenderårets udgang hører til den personkreds, der er berettiget til en sådan forhøjelse (folkepensionister m.fl.), at der sker forhøjelse af personfradraget. Forhøjelsen gives i det af personfradragene, der indrømmes i den laveste indkomstansættelse (det vil for den særskilte indkomsts vedkommende sige før omregningen til helårsindkomst), således at også størrelsen af den laveste indkomst er afgørende for, om forhøjelse skal indrømmes med de fulde 3.000 kr. eller med et lavere beløb.

12. Skatten beregnes af den eller de ansatte indkomster efter personfradrag og hustrufradrag (skalaindkomsten). Reglerne om medhjælpende hustru finder ikke anvendelse på ansættelser efter § 13.

For så vidt angår de i udskrivningslovens § 3, stk. 3, og § 5 fastsatte maksimumgrænser for skatten bemærkes, at det er den skalaindkomst, henholdsvis indkomstansættelse, som skatteberegningen vedrører, der skal lægges til grund ved beregningen af maksimumsbeløbet.

13. Den længstlevende skal som hidtil svare formueskat for hele indkomståret at sit særeje og hele fællesboet. Eventuel nedsættelse af formueskatten efter udskrivningslovens § 11 beregnes på grundlag af den ansatte øvrige indkomst, uanset størrelsen af eventuel særskilt hustruindkomst.

14. Har hustruen i indkomståret haft særskilt særlig indkomst før dødsfaldet, ansættes denne ligeledes for sig. Særlig indkomst, hun måtte have efter dødsfaldet, medregnes i den øvrige særlige indkomst. Hvis der sker ansættelse såvel af hustruens særskilte særlige indkomst før dødsfaldet som af særlig indkomst iøvrigt, indrømmes der fradrag med 3.000 kr. efter § 9, stk. 1, i lov om særlig indkomstskat i hver af disse ansættelser. Der kan ikke ske overførsel af en eventuel uudnyttet del af et 3.000 kr.-fradrag fra den ene ansættelse til den anden.

15. De beregnede skatter betales af den længstlevende, og denne får til gengæld godskrevet de af afdøde betalte foreløbige skatter.

16. Hvis den længstlevende ægtefælle senere i indkomståret begærer det uskiftede bo skiftet, f.eks. fordi den pågældende indgår nyt ægteskab, overgår skattepligten vedrørende fællesboets indtægter efter § 20 B til boet fra det tidspunkt, hvor begæringen om skifte imødekommes af skifteretten. Formueskattepligten vedrørende boets aktiver overgår til boet fra indkomstårets begyndelse.

Hvis den længstlevende hustru indgår nyt ægteskab, overgår indkomstskattepligten vedrørende hendes indtægter – bortset fra hendes særskilte indkomst efter § 4, stk. 2, – fra indgåelsen af ægteskabet til den nye mand, jfr. § 9. Disse indtægter, i første række formueindtægter, skal således ikke medregnes i den »øvrige« indkomst efter § 13. Derimod skal hendes særskilte indkomst efter indgåelsen af ægteskabet fortsat indgå i denne indkomst. Formueskattepligten overgår for hele indkomståret til manden. Det forudsættes, at der ikke er tale om indkomst og formue, der er omfattet af boets skattepligt efter § 20 B.

Den længstlevende mand, der indgår nyt ægteskab i samme indkomstår, skal i den »øvrig« indkomst efter § 13 medregne den nye ægtefælles indkomst efter ægteskabets indgåelse bortset fra dennes særskilte indkomst, ligesom han for hele indkomståret formuebeskattes af hendes formue.

Der kan efter omstændighederne ske overførsel af uudnyttede dele af personfradrag og hustrufradrag mellem på den ene side ansættelser efter § 13 og på den anden side den nye ægtefælles indkomst. Den længstlevende ægtefælle bevarer uanset det nye ægteskab to personfradrag og eventuelt hustrufradrag efter de foran beskrevne regler i § 37 og § 37 A.

17. De regler, der gælder for hensidden i uskiftet bo, skal fortsat stort set finde tilsvarende anvendelse på den ægtefælle, der får boet udlagt uden skiftebehandling efter skiftelovens § 57, stk. 1. Der er som hidtil den forskel, at formuebeskatningen tillige omfatter de aktiver, der hidrører fra afdødes eventuelle særeje. Endvidere gælder nu den regel, at overskydende skat ikke blot som hidtil for det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket, men også for det forudgående indkomstår, tilfalder længstlevende uden om boet. Det forudsættes herved, at tilbagebetalingen af overskydende skat for indkomståret forud for dødsfaldet finder sted, efter at skifteretten har truffet beslutning om udlægget.

18. I ændringslovens § 2 er det bestemt, at de nye regler finder anvendelse fra og med indkomståret 1971. Personer, der for 1970 er blevet beskattet efter den hidtidige regel i § 13, har dog, når de indgiver begæring herom, ret til at få skatten nedsat. Nedsættelsen beregnes, således at de, selv om ansættelsen ikke ændres, dog i realiteten stilles, som om de nye regler også havde været gældende for 1970. Begæring skal indgives til vedkommende amtsskatteinspektorat/amtsligningsinspektorat – i København og på Frederiksberg vedkommende skattedirektorat. Man skal anmode de kommunale ligningsmyndigheder om, i det omfang det er praktisk muligt, at undersøge, om skattepligtige, der for 1970 er blevet beskattet efter § 13, kan have skattemæssig fordel af at få skatten beregnet efter de nye regler, og om i bekræftende fald at henlede de pågældendes opmærksomhed på adgangen til at begære skattenedsættelse.

Ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 232 af 30. april 1976.

Bekendtgørelse om personfradrag ved hensiddende i uskiftet bo

I henhold til § 37, stk. 4, i kildeskatteloven, jfr. lovbekendtgørelse nr. 572 af 18. november 1975, bestemmes følgende:

§ 1. Foretages der efter kildeskattelovens § 13 for det indkomstår, hvori en gift person er afgået ved døden, skatteberegning på grundlag såvel af en hustrus særskilte indkomst som af ægtefællernes øvrige indkomst, udføres skatteberegningen i alle tilfælde som anført i stk. 2.

Stk. 2. Skatten af den særskilte indkomst og af ægtefællernes øvrige indkomst beregnes hver for sig efter sædvanlige regler, herunder kildeskattelovens § 35, stk. 3, dog uden nedsættelse for personfradrag. Summen af disse skattebeløb nedsættes efter reglerne i kildeskattelovens § 36, jfr. § 37, under anvendelse af to personfradrag. Den længstlevende ægtefælle svarer skatten med det således beregnede beløb.

§ 2. Bekendtgørelsen har virkning fra og med indkomståret 1975.

Ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 810 af 7. november 1986.

Bekendtgørelse om personfradrag ved hensiddende i uskiftet bo m.v.

I henhold til § 27, stk. 2, i personskatteloven, jfr. lov nr. 151 af 19. marts 1986, bestemmes følgende:

§ 1. Hvis en gift person afgår ved døden, og der foretages en ansættelse af begge ægtefællers indkomst i dødsåret efter reglerne i §§ 13 og 20 C, stk. 1, 2. pkt., i kildeskatteloven, beregnes skatten i alle tilfælde efter stk. 2, såfremt ægtefællerne var samlevende ved dødsfaldet og den længstlevende ægtefælle ikke lever sammen med en ny ægtefælle ved udgangen af dødsåret.

Stk. 2. Skatten af hver ægtefælles indkomst beregnes for sig efter reglerne i personskattelovens §§ 5-7 og 8, stk. 1, uden anvendelse af personfradrag. Ved beregningen anvendes reglerne om omregning i personskattelovens § 14. Summen af de for hver ægtefælle beregnede skatter nedsættes med skatteværdien af de personfradrag, der efter personskattelovens §§ 10-11 gælder for ægtefællerne.

§ 2. Bekendtgørelsen har virkning fra og med indkomståret 1987.

Vigtige frister i dødsbøbeskatningen

§ 14-opgørelse	6 måneder fra dødsdagen, mindst 2 måneder fra afgørelse af behandlingsmåden.
Afsluttende ansættelse for	Boet: Samme frist som for § 14-opgørelse; ved begravelsesudlæg: én måned fra udlæg.
mellemperioden	Ligningskommission: 6 måneder fra dødsdag, mindst 2 måneder fra modtagelse af § 14-opgørelse.
Efterbehandlingskrav efter statsskatteloven § 43	Almindelige skatteydere: Samme frist som for ligningskommissionens krav om afsluttende ansættelse for mellemperioden. Regnskabs- eller bogføringspligtige: 6 måneder fra modtagelse af § 14-opgørelse.
Ændring i værdiansættelse i § 14-opgørelsen	3 måneder fra modtagelse af § 14-opgørelse. Hvis vurdering er foretaget efter ligningskommissionens begæring, 4 uger fra vurderingstidspunktet.
15 måneders frist	Fra dødsdagen, resp. fra dagen for imødekommelse af begæring om skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live.
§ 20-opgørelse (boopgørelse form. II el. IV)	1 måned fra 15-måneders dagen, d.v.s. 16 måneder fra dødsfald eller imødekommelse.
§ 20 B opgørelse	Indgives inden 2 måneder fra imødekommelse. Kritikfrister som ved § 14-opgørelse.
Endelig boopgørelse	Kritik af værdiansættelse, 3 måneder fra opgørelsens indgivelse. Vurdering begæres af ligningskommission, inden for samme frist. Hvis vurdering: 4 uger.
Passivpostberegning	Senest i den endelige boopgørelse.
Krav om beskatning i boet	I selvangivelsen for udlægsåret, og ved endelige boopgørelser ved den derefter indgivne selvangivelse.
Begæring om udsættelse med arveafgiftspligtens indtræden	Senest med den endelige boopgørelse, ved privat skiftede boer senest på 15-månedersdagen eller, når skiftet fortsætter, på 16-månedersdagen.

S 320

ERKLÆRING i et offentligt skiftet dødsbo,
der efter bestemmelsen i § 12, stk. 2 i ministeriet for skatter
og afgifters bekendtgørelse nr. 602 af 9. dec. 1977 om be-
skatning af dødsboer m.v. er fritaget for at indsende sædvanlig
selvangivelse af den skattepligtige indkomst.

Indkomståret 197
Afdedes personnummer

Undertegnede _____	Skifteret/eksekutor	telefon
	adresse	

erklærer for boet efter:

Afdøde	stilling og navn
	bopæl

at boets samlede skattepligtige almindelige og særlige indkomst i perioden fra / til / 197

ikke har oversteget det boet tilkommende bofradrag for måneder på _____kr.

at der i boets indkomst ikke fragår skattemæssige afskrivninger og/eller nedskrivninger

at boet ikke ønsker at overføre underskud til senere indkomstår eller at kræve udbetaling af 30 pct. af underskuddet
efter kildeskattelovens §§ 31 og 32.

Til brug ved ligningskommissionens afgørelse af om sædvanlig selvangivelse skal indgives, oplyses endvidere:

I boets indkomst indgår fortjeneste ved salg eller udlæg af skattemæssige aktiver med	Kroner
I boets indkomst fragår tab ved salg eller udlæg af skattemæssige aktiver med	
I boets indkomst fragår underskud efter kildeskattelovens §§ 31 eller 32 med	

Hvis indkomstårets afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse, oplyses:

Boets skattepligtige formue ligger under udskrivningslovens formueskattegrænse	☐
Boets skattepligtige formue overstiger eller er lig med udskrivningslovens formueskattegrænse	☐

Sted, dato og år _____

Underskrift _____

Erklæringen indsendes til ligningskommissionen
--

Til ligningskommissionens noteringer:

VEJLEDNING

S 320

Omstående erklæring træder i stedet for en sædvanlig selvangivelse af indkomst og formue og kan i henhold til bestemmelsen i § 12, stk. 2 i ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 602 af 9. dec. 1977 benyttes i offentligt skiftede dødsboer, når den skattepligtige indkomst ikke overstiger bofradraget, og når der i indkomsten ikke er fragået skattemæssige afskrivninger og/eller nedskrivninger. Ligningskommissionen kan dog forlange sædvanlig selvangivelse indgivet, år særlige omstændigheder kræver det.

Bofradraget udgør pr. år: 25.000, hvis dødsfaldet er indtrådt, eller begæring om skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live er fremsat den 31. dec. 1973 eller før, 38.000 kr., hvis dødsfaldet er indtrådt, eller skiftebegæringen er fremsat efter den 31. dec. 1973 men inden den 1. januar 1978, og 48.000 kr., hvis dødsfaldet er indtrådt, eller skiftebegæringen er fremsat efter den 31. dec. 1977.

Er boet kun skattepligtigt i en del af et år, indrømmes bofradraget med 1/12 for hver måned, ved hvis begyndelse skattepligt har foreligget. Det påhviler boet at angive størrelsen af bofradraget for den periode, erklæringen omfatter.

Hvis et fællesbo og afdødes særeje skiftes samtidigt, beskattes fællesboet og særboet hver for sig, og der tilkommer hvert af børnene halvt bofradrag. Børnene anses for at være under skiftebehandling samtidigt i de måneder, hvor de på et eller andet tidspunkt begge er under skifte. Efter udløbet af en måned hvori et af børnene er sluttet, tilkommer hele bofradraget for resten af indkomståret det andet bo.

Et dødsbo kan efter kildeskattelovens § 33, stk. 3, kræve, at en arving, ægtefælle eller legater ikke indtræder i boets skattemæssige stilling med hensyn til

udlagte aktiver. Skattemæssig fortjeneste i forbindelse med udlæg eller salg til de pågældende skal i så fald indgå i boets indkomst. Størrelsen af sådan fortjeneste skal angives i erklæringen.

Skattemæssige tab, som konstateres ved udlæg af boets skattemæssige aktiver, skal efter kildeskattelovens § 30, stk. 4 fragå i boets indkomst i samme omfang, som hvis de pågældende aktiver var blevet solgt af boet.

Hvis boet har fradraget afdødes, den længstlevende ægtefælles eller boets underskud i indkomsten, skal der gives oplysning herom. Sædvanlig selvangivelse skal dog indgives, såfremt boet ønsker at anvende reglerne om overførsel af et ikke udnyttet underskud til et senere indkomstår eller om udbetaling af et beløb svarende til 30 pct. af et underskud, der ikke kan udnyttes efter ligningslovens regler, jf. kildeskattelovens §§ 31 og 32.

Boet svarer kun formueskat for indkomståret, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse, jf. kildeskattelovens § 18, stk. 4, og sædvanlig selvangivelse af formue skal i disse tilfælde normalt indgives. Ligningsrådet har dog for offentligt skiftede dødsboers vedkommende vedtaget, at selvangivelse kan undlades, såfremt den skattepligtige formue ligger under formueskattegrænsen, medmindre ligningskommissionen forlanger sædvanlig selvangivelse indgivet. Med selvangivelsen (eller erklæringen) for det indkomstår, hvori boet slutes, skal følge en genpart af den endelige boopgørelse eller en fortegnelse over boets aktiver og passiver med angivelse af de værdier, hvormed de vil indgå i den endelige boopgørelse.

Erklæringen indsendes inden for samme frist, som gælder for sædvanlige selvangivelser for dødsboer.

Fortegnelse over refererede landsskatteretskendelser

*=citeret in extenso

1963-64 nr. 2045/48	346	1972 nr. 4 – DB 29	93
1968 . 62	137	1972 nr. 4 – DB 31	259*
1970 nr. 1 – DB 5	262*	1972 nr. 4 – 872	306
1970 nr. 1 – DB 8	66*	1972 nr. 5 – DB 5	79*
1970 nr. 1 – 163	92*	1972 nr. 5 – DB 6	262*
1970 nr. 2 – DB 2	153*	1972 nr. 5 – DB 11	246*
1970 nr. 2 – DB 15	76*	1972 nr. 5 – DB 12	33*
1970 nr. 3 – DB 4	224*	1972 nr. 5 – DB 17	265*
1970 nr. 4 – DB 2	79*	1972 nr. 6 – DB 2	255*
1970 nr. 4 – DB 6	51*	1972 nr. 6 – DB 5	247*
1970 nr. 4 – DB 7	152*, 155	1973 . 76	139
1970 nr. 6 – 1177	86*	1973 . 79	92
1970 nr. 6 – 1263	156*	1973 . 80	201
1971 nr. 1 – DB 1	57, 133*	1973 . 172	134
1971 nr. 1 – DB 4	202*	1973 nr. 1 – DB 4	80
1971 nr. 1 – 2059	306	1973 nr. 1 – DB 20	37*
1971 nr. 2 – DB 14	226*	1973 nr. 1 – DB 22	189
1971 nr. 2 – 117	332*	1973 nr. 2 – DB 1	251*
1971 nr. 3 – DB 4	155*	1973 nr. 2 – DB 3	36*
1971 nr. 3 – 1800	163*	1973 nr. 2 – DB 24	215, 219
1971 nr. 4 – DB 5	28*	1973 nr. 3 – DB 5	264*
1971 nr. 4 – DB 16	201*	1973 nr. 3 – DB 18	260*
1971 nr. 5 – 1411/39	57*	1973 nr. 3 – DB 21	264*
1972 . 162	134	1973 nr. 4 – DB 2	261*
1972 . 166	51	1973 nr. 4 – DB 20	208*
1972 nr. 1 – DB 14	245*	1973 nr. 4 – DB 62	345*
1972 nr. 1 – G 57	226	1973 nr. 6 – DB 7	231*
1972 nr. 2 – DB 4	252*	1973 nr. 6 – DB 22	253*
1972 nr. 2 – DB 13	234*	1974 . 180	263
1972 nr. 2 – DB 35	112	1974 . 184	306
1972 nr. 2 – DB 39	58	1974 nr. 1 – DB 7	249
1972 nr. 2 – DB 40	124*	1974 nr. 1 – DB 15	217, 259*
1972 nr. 3 – DB 5	248*	1974 nr. 1 – DB 21	154
1972 nr. 3 – DB 18	263	1974 nr. 3 – G 10	227*, 230
1972 nr. 4 – DB 3	57*	1974 nr. 3 – DB 11	29*
1972 nr. 4 – DB 8	252*		

1974 nr. 3 – DB 27	74	4 – 80 – 984/6 – 17	222*
1974 nr. 3 – DB 31	75*	4 – 80 – 986/2 – 17	244*
1974 nr. 3 – DB 31/4	77*	1981 . 27	273
1974 nr. 6 – DB 8	48*	1981 nr. 1 – DB 4	235*
1975 . 84	134, 170	1981 nr. 6 – DB 10	157
1975 . 183	262	4 – 81 – 981/4 – 17	249*
4 – 76 – 945/5 – 17	193*	4 – 81 – 992/5 – 17	221*
1977 nr. 6 – 690	74	1982 . 27	16
4 – 77 – 91/1 – 20	140	1982 . 28	207
1978 . 139	219	1982 nr. 3 – DB 9	169*, 182,
1978 nr. 1 – DB 26	34, 197		188, 190
1978 nr. 1 – DB 40	139*	1982 nr. 5 – DB 7	220*
1978 nr. 3 – DB 5	247*	1982 nr. 5 – DB 12	46*, 53,
1978 nr. 3 – 154	18*		86
1978 nr. 4 – DB 13	219	1982 nr. 5 – DB*17	211*
4 – 78 – 978/3 – 88	183*	1982 nr. 6 – DB 19	233*
4 – 78 – 984/4 – 17	219*	1983 . 22	211*
1979 . 28	220*	1983 . 100	233*
1979 . 139	140	1984 . 31	190, 224
1979 nr. 1 – DB 14	271*	1984 . 124	138
4 – 79 – 966/2 – 20	287*	1985 . 114	178
4 – 79 – 970/1 – 17	236*	1985 . 115	263*
4 – 79 – 970/2 – 19	73*	1985 nr. 6 – DB 3	263*
4 – 79 – 970/3 – 120	181*	1987 nr. 5 – DB 4	257*, 258
1980 . 34	113*	620 – 8837 – 00002	146
1980 . 146	181	620 – 8941 – 00011	230*
1980 nr. 3 – DB 7	145*	640 – 8941 – 00001	223*
1980 nr. 3 – DB 35	137*		
4 – 80 – 980/3 – 17	228*		

Stikordsregister

- À conto udlæg 189
 Advokater 66
 Afdødes særeje, uskiftet bo 291
 underskud 160, 274
 underskud, skattereformen 161
 Afskrivning 148
 bygninger 150
 driftsmidler 149
 forskuds- 151
 goodwill 185
 installationer 150
 længstlevendes 272
 mellemp perioden 42, 63, 90
 negativ saldo 90
 skibe 150
 skifte af uskiftet bo 296
 Afsluttende ansættelse 68
 frist 23, 82
 nægtet 93
 opspar et overskud 89
 Af- og nedskrivninger,
 skattefrihed 128
 Aktier 171
 holdingselskaber 175
 passivpost 199
 skattekurs 227
 udenl. investeringsselskab 175
 udlæg til udlænding 176
 virksomhedsomdannelse 173
 værdiansættelse 225
 § 14-opgørelse 26
 Aktivmasse, skattefrihed 126, 349
 Alm. Aktier 172
 tab 161, 274, 285
 Andele andelselskaber m.v. 175
 Andelsbeviser, § 14-opgørelse 26
 værdiansættelse 225
 Andelsselskaber, andele 175
 Arveafgiftslovens § 14A 278, 312
 Arveafgiftspligtens indtræden,
 udsættelse 312
 Arveafgift, formueopgørelsen 313,
 334
 Arvedelingsbo 323
 Arvingsgæld, værdiansættelse 234
 Arvingskøb 170
 A-skat, mellemp perioden 68

 Bagudforskudt regnskabsår 70
 Bankindestående,
 § 14-opgørelse 26
 Bankrenter 59, 80
 Begravelseshjælp,
 § 14-opgørelse 26
 Begravelsesudgifter 152
 Begravelsesudlæg m.v. 9, 11, 17,
 275
 formueskat 20, 327
 oversk. skat 11
 restskat 11
 -skifte 317
 Begrænset skattepligtige boer,
 skattefrihed 123
 Begrænset skattepligtig,
 mellemp perioden 45
 Begrænset skattepligt, udenlandsk
 bo 125
 Beskatning i boet 205
 Beskatningspct., boets 350
 Bestyrelsestantieme 61
 Biblioteksafgift 52
 Bobeholdning, skattefrihed 128,
 349
 Boets, beskatningspct. 350
 formueopgørelse 159, 333

- formueskattepligt 159, 331
- fradragberettigede
- udgifter 152
- indkomstår 131
- skattepligtigt ophør 159
- særlige indkomst 158
- underskud 162
- Bofradrag** 349
 - fællesbo og særbo 333
- Boligret** 141, 248
 - § 14-opgørelse 27
- Boopgørelse** 210
 - aktier 225
 - andelsbeviser 225
 - arvingsgæld 234
 - boligret 248
 - båndlæggelse 246
 - domstolsprøvelse 266
 - driftsbygninger 245
 - fast ejendom 238
 - foreløbig 210
 - frist for ændring 254, 259
 - gældsbreve 232
 - klageberettigede 262
 - klagefrist 262
 - obligationer 232
 - pantebreve 232
 - § 16-vurdering 224, 254
 - påklage af egen 264
 - rentenydelse 250
 - samejeforhold 247
 - skæringsdag 212
 - unoterede aktier 226
 - værdiansættelsestidspunkt 251
 - værdiansættelse 224
- Boskat, hæftelse** 346
 - massekrav 347
 - værdiansættelse 210, 215
- Boudgifter** 152
- Bundfradrag, formueskat** 159, 333
- Bundne afskrivninger** 31, 38, 42, 44
 - forskudt regnskabsår 43
- Bundne nedskrivninger** 31, 38, 42, 44
- Bygninger, afskrivning** 150
 - § 14-opgørelsen 34, 40
- B-skat, mellemprioroden** 68
- Carry back** 162
 - insolvent bo 164
 - skattefrit bo 123
 - skifte af uskiftet bo 301
- Delvist skifte** 306, 310
 - legatarer 306
 - passivposter 307
 - succession 307
 - udlevering 307, 311
- Domstolsprøvelse,**
 - værdiansættelse 266
- Driftsbygninger, boopgørelse** 245
- Driftsmidler, afskrivning** 149
 - § 14-opgørelsen 31, 38
- Dødsfaldet** 6
- Dødsformodningsdom** 7
- Efterbeskatning, indeksfradrag** 344
- Efterbetalingssag** 87
- Efterløn** 50, 51
- Ejerlejligheder** 180
 - § 14-opgørelsen 34
- Engangsbeløb, mellemprioroden** 72
 - ophørt virksomhed 75
 - varelagernedskrivning 74
- Engangsindtægter, feriepenge** 73
 - tantieme 73

- udbytte 73
- Engangsudgifter,
 - forsikringspræmie 74
- En- og to familiehuse, § 14-
opgørelsen 34
- Erhvervsvirksomhed,
 - mellempærioden 62
- Erklæring, offentligt skifte 131
- Erstatning 157, 207
- Etableringskonti 64
 - tilbageføring 344
- Fast ejendom, boligret 248
 - båndlæggelse 246
 - hvem sælger? 181
 - mellempærioden 62
 - overskud 271
 - § 14-opgørelsen 33
 - passivpost 198
 - sæmje 247
 - særlige forhold 245
 - udlæg 177
 - uskiftet bo 281
 - værdiansættelse 238
- Feriepenge, mellempærioden 48, 73
 - § 14-opgørelse 27
- Foderbeholdninger 65
- Folkepension 51, 52
 - mellempærioden 79
- Foreløbige skatter,
 - mellempærioden 45
- Forfatterhonorar 52
- Forholdsmæssige afskrivninger 43
- Forhåndsbesked 199
- Forlig, afdødes 342
- Formuegrænser, skattefrihed 126, 349
- Formueopgørelsen, arveafgift 213, 334
- boets 159, 333
- udlægsmodtager 334
- Formueskattepligt, boets 159
- Formueskat, begravelsesudlæg 20, 327
 - bundfradrag 159, 333
 - dødsåret 20, 326, 328, 330
 - forskudsskatter 20, 326
 - forskudt regnskabsår 213, 329, 334
 - fællesbo og særbo 330, 333
 - genoptagelsesbo 335
 - skattefrit bo 123
 - skifte af uskiftet bo 330
 - skiftelovens § 57, stk. 1 328
 - skifte 20, 330
 - skæringsdag 31. dec. 332
 - særeje skiftes 329
 - udlægsmodtager 331
 - uskiftet bo 20, 328
- Forsikringer 58
 - begrænset fradragetsret 54, 274, 284
 - fradrag for indskud 53
 - kapitalindskud 274, 284
 - længstlevende 273
 - mellempærioden 53, 74
 - § 14-opgørelsen 33
 - uskiftet bo 284
- Forsikringsbegivenhed ved dødsfald 53
- Forskudsafskrivning 63, 151, 344
 - mellempærioden 43
 - § 14-opgørelsen 43
- Forskudsregistrerede fradrag 84
- Forskudsskat, formueskat 20, 326
- Forskudt regnskabsår, bundne afskrivninger 43
 - formueskat 213, 329, 334
 - medarbejdende ægtefælle 88

- mellemperioden 69, 87
 uskiftet bo 286
 Fradragsberettigede udgifter,
 boets 152
 Fradrag, forskudsregistrerede 84
 husassistent 155
 Fremadforskudt regnskabsår 71
 Frigjort kapitalarv 321
 Frigørelsesafgift,
 mellemperioden 45
 Frist, afsluttende ansættelse 23,
 82
 ligningskommissions 254, 259
 passivpost 203
 § 14-opgørelse 21
 § 20B-opgørelse 292
 Frivillige indbetalinger,
 mellemperioden 69
 Funktionærtantieme 61
 Fællesbo og særbo, bofradrag 333
 formueskat 330, 333
 skattefrihed 126, 128, 333
 underskud 161
 Genoptagelsesbo 316
 arvedelingsbo 323
 formueskattepligt 320
 formueskat 335
 offentligt hovedbo 318
 omvendte boer 320
 privat hovedbo 319
 skattepligt 319
 Genvundne afskrivninger 184
 passivpost 197
 Goodwill 185, 197
 § 14-opgørelse 27, 30
 Grundejernes
 investeringsfond 34, 142, 192
 Grønlandsk bo 124, 125
 Gældsbreve,
 kursnedskrivning 232
 værdiansættelse 232
 Gældsfragåelsesbo 341
 Henvisningsbo 125, 131
 § 14-opgørelse 21
 Holdingselskaber 175
 Honorarindtægter,
 mellemperioden 51
 Hovedaktionæraktier 173
 Husassistent, fradrag for 155
 Husdyrbesætninger, § 14-
 opgørelsen 41
 Hæftelse for boskat 346
 Ikke-skattepligtig, passivpost 194
 uskiftet bo 279
 Indbo, § 14-opgørelse 35
 skattefrihed 126
 Indeksfradrag,
 efterbeskatning 344
 Indekskontrakter 85
 afdødes 32
 efterlevendes 32
 renter 136
 udbetalinger 158
 Indkomstopgørelse,
 længstlevende 268
 uskiftet bo 280
 Indkomstår, boets 131
 Insolvent bo, carry back 164
 Installationer, afskrivning 150
 § 14-opgørelse 34, 40
 Invaliderende, posthumt
 tilkendt 53
 Investeringsfonds 64, 144
 mellemperioden 91
 passivpost 192, 198
 tilbageføring 344
 Investeringsfradrag 65
 I/S-andele, § 14-opgørelse 31

- Jordbeholdninger 146
 § 14-opgørelse 37
- Kapitalarv, frigjort 321
- Kapitalindkomst,
 mellemperioden 45
- Kapitalindskud, forsikringer 274,
 284
- Kapitalpension,
 mellemperioden 50
- Kildeskattelovens § 14, stk. 1 45
 § 15B 43, 272
 § 15C 25, 268, 270, 275
 § 17 311
 § 20 311
 § 20A 318
 § 20B 292
 § 20B, stk. 5 og 6 310
 § 20C 350
 § 20C, stk. 1 304
 § 20C, stk. 2 309
 § 20C, stk. 3 310
 § 20C, stk. 4 311
 § 20C, stk. 5 311
 § 29 285
 § 30 166
 § 31, stk. 1 160
 § 31, stk. 2 161
 § 31, stk. 3 162
 § 32, stk. 2 299
 § 32, stk. 3 300
- Kirkeskat, uskiftet bo 287
- Klagefrist, boopgørelse 262
- Kompetence, skifterettens 30,
 215
- Kontanter, § 14-opgørelse 26
- Kursavancer, mellemperioden 59
- Kursgevinstloven 184
- Kursnedskrivning,
 gældsbreve 232
- Kvittance 347
- Landbrugsbeholdninger 145
 § 14-opgørelse 32, 37
- Landbrugsbesætninger, § 14-
 opgørelse 32, 37, 41
- Landbrugsejendomme,
 mellemperioden 65
- Legatarer, delvist skifte 306
- Legat, rentefradrag 138
- Lejeværdi 141
 mellemperioden 62
- Liberale erhverv 66
- Ligningskommissions frist 254,
 259
- Ligningslovens § 27B 144
- Livrenter 53
- Livsforsikringer, efterlevendes 32
- Læger 66
- Længstlevendes afskrivninger 272
 ansættelse 19
 forsikringer 273
 indkomstopgørelse 268
 lønmodtagerfradrag 273
 nedskrivninger 272
 personfradrag 274, 337
 proklama 340
 renter 269
 særejerenter 270
 3-pct. fradrag 273
 underskud 161, 274
- Lån til arvinger, renter 136, 138
- Løbende indkomst,
 mellemperioden 76
- Lønefterbetaling 47
- Lønmodtagerfradrag,
 længstlevende 273
 mellemperioden 49
 uskiftet bo 282
- Løn, mellemperioden 46, 80

- Massekrav, boskat 347
 Medarbejdende ægtefælle 272, 282
 forskudt regnskabsår 88
 mellemprioroden 88
 Medarvingspantebreve 237
 Mellempriorodeindkomst negativ 90
 Mellemprioroden, afsluttende ansættelse 68
 foreløbige skatter 45
 forskudt regnskabsår 87
 løbende indkomst 76
 restskat for 343
 Mellemrente 136
 Mindsterentereglen 185
 Misligholdte renter 59, 136, 281

 Nedskrivninger,
 længstlevendes 272
 mellemprioroden 42, 63, 90
 skattefrit bo 124
 skifte af uskiftet bo 298
 Nedslag for renteindtægt 110, 283
 Negativ saldo, skattefrit bo 124
 Nettoformue, skattefrihed 127, 349
 Næringsaktier 176
 Næringsaktiver 186
 passivpost 199
 Næringsejendomme 179

 Obligationer, § 14-opgørelse 26
 vedhængende renter 234
 værdiansættelse 232
 Obligationsrenter 54, 80, 84
 Offentligt hovedbo 318
 Offentligt skifte 10
 erklæring 131
 § 14-opgørelse 22
 privat skifte 311
 uskiftet bo 304
 Omvendte boer 320
 Ophørt virksomhed, mellemprioroden 75
 Opsparet overskud 89
 passivpost 194
 skattereformen 143
 Overført restskat 85
 mellemprioroden 45
 Overskud af fast ejendom 139, 271
 mellemprioroden 62
 skifte af uskiftet bo 296
 Overskud af virksomhed 142, 271
 mellemprioroden 62
 skifte af uskiftet bo 296
 Overskydende skat,
 begravelsesudlæg 11
 mellemprioroden 87
 § 14-opgørelsen 35

 Pantebreve, værdiansættelse 232
 § 14-opgørelse 26
 § 2a-aktier 175
 § 2b-aktier 175
 § 14-opgørelse, frist 21
 henvisningsbo 21
 offentligt skifte 22
 privat skifte 22
 skattemæssige værdier 38
 ægtefæller 24
 § 16-vurdering 224, 254
 § 20B-opgørelse 292
 afskrivninger 294
 frist 292
 indhold 293
 partielt skifte 293
 varelager 294

- § 20 E-vederlag 156, 273
- Parcelhuse 180
 - skattefrihed 127
 - § 14-opgørelsen 34
- Partielt skifte, § 20B-
 - opgørelse 293
- Passiver, § 14-opgørelsen 35
- Passivpost 191
 - aktier 199
 - andele 191
 - beregning 195
 - delvist skifte 307
 - fast ejendom 198
 - forhåndsbesked 199
 - genvundne afskrivninger 197
 - goodwill 197
 - ikke-skattepligtig 194
 - investeringsfonds 192, 198
 - nedsættelse 195
 - næringsaktiver 199
 - opsparat overskud 194
 - spekulationsaktiver 199
 - størrelse 193
 - tidsfrist 203
 - udlænding 194
- Personfradrag, skifte m.v. 274, 337
 - uskiftet bo 289, 336
- Personlig indkomst,
 - mellemperioden 45
- Privat hovedbo 319
- Privat indbo 126
 - § 14-opgørelse 35
- Privat skifte 10
 - 15-mdrs.dagen 160
 - 15-mdrs.frist 206
 - klageberettigede 16
 - § 14-opgørelse 22
 - skattepligtsophør 160
 - offentligt skifte 311
 - uskiftet bo 309
- Privatforbrug, mellemperioden 65
- Proklama, hvilke krav 342
 - længstlevendes 340
- Rateforsikringer 158
- Regnskabsår, bagudforskudt 70
 - fremadforskudt 71
- Renteindtægt, nedslag for 110, 283
- Rentenydelse,
 - værdiansættelse 250
- Rentenyder 138
- Renter 133
 - indekskonti 136
 - indfriet gæld 77
 - legat 138
 - lån til arvinger 136, 138
 - mellemperioden 54, 80
 - misligholdte 59, 135, 281
 - periodisering 55
 - rentenyder 138
 - skifte af uskiftet bo 295
 - udlån fra boet 138
 - uskiftet bo 280
 - vedhængende 234
 - ægtefæller 135, 269
- Restskat, begravelsesudlæg 11
 - mellemperioden 45, 343
 - overført 85
 - § 14-opgørelsen 35
 - året før dødsår 342
- Selvangivelse, erklæring 131
 - skattefrit bo 123
 - skattepligtigt bo 130
- Selvponseringskonti 33
- Skatteberegning, uskiftet bo 287
- Skattefri boer 122
- Skattefri

- virksomhedsomdannelse 143
- Skattefrihed, 15 mdrs. frist 130
- af- og nedskrivninger 128
- aktivmasse 126, 349
- bobeholdning 128, 349
- for sen afslutning 130
- formuegrænser 126, 349
- fællesbo og særbo 126, 128, 333
- indbo 126
- nettoformue 127, 349
- parcelhuse 127
- stuehuse 127
- Skattefrit bo, begrænset
 - skattepligt 123
 - carry back 123
 - formueskat 123
 - nedskrivning 124
 - negativ saldo 124
 - selvangivelse 123
 - skattegodtgørelse 123
 - succession 204
 - særlig indkomstskat 123
 - udbytteskat 123
 - udlæg 123
- Skattegodtgørelse,
 - mellemprioroden 45
 - skattefrit bo 123
- Skattekurs, aktier 227
- Skatteloft, uskiftet bo 288
- Skattemæssige værdier, § 14-
 - opgørelsen 38
- Skattepligtigt bo,
 - selvangivelse 130
- Skattepligt, boets 159
- privat skifte 160
- Skattereformen 19, 132
 - af dødes underskud 161
 - forsikringsfradrag 54
 - kapitalpension 50
 - lønmodtagerfradrag 49, 282
 - mellemprioroden 45, 46
 - opsparat overskud 89, 143
 - personfradrag 274, 289, 336, 337
 - 3-pct. fradrag 49, 283
 - underskud 274, 285, 299, 300, 301
 - uskiftet bo 288
 - virksomhedsskatteloven 142
 - ægtefæller 268
- Skibe, afskrivning 150
 - § 14-opgørelsen 40
- Skifte af uskiftet bo 292
 - afskrivninger 296
 - boets underskud 300
 - carry back 301
 - formueskat 330
 - længstlevendes samtidige underskud 300
 - længstlevendes tidl. underskud 299
 - nedskrivning 298
 - overskud fast ejendom 296
 - overskud virksomhed 296
 - renter 295
 - skattepligt 294
 - skæringsdag 302
 - tab alm. aktier 302
 - underskud 299
 - varelager 298
- Skifteformen 9
- Skiftelovens § 57, stk. 1 9, 12, 278
 - skifte 317
 - formueskat 328
 - ændret skiftereform 310
- Skiftelovens § 62 B 9, 310
- Skiftelovens § 87 131
- Skifterettens kompetence 30, 215

- Skifte 16, 19
 formueskat 20, 330
 Skæringsdag 212
 31. dec., formueskat 332
 ligger fast 214
 på imødekommelsesdag 302
 værdiansættelse 215
 Småaktiver, § 14-opgørelsen 39
 Sommerhuse, § 14-opgørelsen 34
 Spekulationsaktiver 186
 passivpost 199
 Statsskattelovens § 43 13, 341
 Stuehuse, skattefrihed 127
 Successionens konsekvenser 187
 Successionsudelukkelse 204
 Succession 166
 boets 167
 delvist skifte 307
 15-mdr.s frist 206
 fortjeneste 209
 genvundne afskrivninger 184
 skattefrit bo 204
 tab 209
 udenlandsk bo 171
 udlægsmodtager 168
 vedligeholdelsesudgifter 166, 182
 Successorfonde 322
 Særbo og fællesbo,
 formueskat 330, 333
 underskut 161
 Særbo, bofradrag 333
 Særeje skiftes, formueskat 329
 Særejerenter 270
 Særlig indkomstskat, skattefrit bo 123
 Særlig indkomst, boets 158
 mellemperioden 83
 Sømandsindkomst, skifte 115
 uskiftet bo 286
 Tab alm. aktier 161, 274, 285, 302
 Tantieme, mellemperioden 61, 73
 Tilbagebetalt skat, mellemperioden 69
 Tillægsskat, mellemperioden 45,
 Tilskud 144
 3-pct. fradrag, længstlevende 273
 mellemperioden 49
 uskiftet bo 283
 Udbytte, mellemperioden 60, 73, 84
 Udbytteskat, mellemperioden 68
 skattefrit bo 123
 Udenlandsk bo, begrænset skattepligt 125
 succession 171
 Udenl. investeringsselskaber 175
 Udlandsdanskere bo 125
 Udlægsmodtager, arveafgift 334
 betaler skatten 206
 formueopgørelsen 334
 formueskat 331
 succession 168
 Udlæg, a conto 189
 aktier 171
 aktier til udlænding 171
 alm. aktier 172
 alm. ejendomme 179
 arvingskøb 170
 beskatning i boet 205
 ejerlejligheder 180
 fast ejendom 177
 goodwill 185
 hovedaktionæraktier 173
 mindsterentereglen 185
 næringsaktier 176
 næringsaktiver 186
 næringsejendomme 179

- parcelhuse 180
- skattefrit bo 123
- spekulationsaktiver 186
- Udlænding, passivpost 194
 - udlæg aktier 176
- Udlån fra boet, renter 138
- Udsættelse, arveafgiftspligtens indtræden 312
- Underholdsbidrag, afdødes 154
- Underskudsoverførsel, mellemperioden 90
- Underskud, afdødes 160, 274
 - boets 162
 - længstlevendes 161, 274
 - skattereformen 274, 285, 299, 300, 301
 - skifte af uskiftet bo 299
 - uskiftet bo 285
- Unoterede aktier 226
- Uskiftet bo 9, 12, 18, 277
 - afdødes særeje 291
 - fast ejendom 281
 - formueskat 20, 328
 - forsikringer 284
 - forskudt regnskabsår 286
 - ikke-skattepligtige 279
 - indkomstopgørelsen 280
 - kirkeskat 287
 - lønmodtagerfradrag 282
 - medarbejdende ægtefælle 282
 - personfradrag 289, 336
 - renter 280
 - skatteberegning 287
 - skatteloft 288
 - skattereformen 288
 - sømandsindkomst 286
 - 3-pct. fradrag 283
 - underskud 285
 - virksomhed 281
 - ægtefæller dør samme år 291
- skifte/uskiftet bo 310
- Varelagernedskrivning, mellemperioden 74
- Varelager, § 14-opgørelsen 31, 41
 - § 20B-opgørelse 294
 - skifte af uskiftet bo 298
- Vedhængende renter 234
- Vedligeholdelsesudgifter, succession 166, 182
- Virksomhedsindkomst, mellemperioden 45
- Virksomhedsomdannelse 143
- Virksomhedsomdannelses-aktier 173
- Virksomhedsskatteloven 142
- Virksomhed, overskud 271
 - uskiftet bo 281
- Værdiansættelse, på udlægstids-punkt 251
 - aktier 225
 - andelsbeviser 225
 - arvingsgæld 234
 - boligret 248
 - boopgørelse 224
 - boskat 210, 215
 - båndlæggelse 246
 - domstolsprøvelse 266
 - fast ejendom 238
 - gældsbreve 232
 - obligationer 232
 - pantebreve 232
 - § 14-opgørelsen 35
 - § 16-vurdering 224, 254
 - påklage af egen 264
 - rentenydelse 250
 - samejeforhold 247
 - skæringsdag 215
 - unoterede aktier 226
- Ægtefæller dør samme år 291

§ 14-opgørelse	24
renter	135
samtidig død	8
skattereformen	268
Ældre begravelsesudlæg	318
Ændret skifteform	303
15-mdrs. frist	309