

BETÆNKNING
OM
DØDSBOBESKATNING

AFGIVET DEN 29. OKTOBER 1968
AF DEN UNDER FINANSMINISTERIET
NEDSATTE ARBEJDSGRUPPE
VEDRØRENDE DØDSBOBESKATNING



ex. 2

BETÆNKNING NR. 509

1968

Indledende bemærkninger.

Arbejdsgruppen er nedsat af finansministeren den 29. april 1968. Om baggrunden for arbejdsgruppens nedsættelse og dennes kommissorium har finansministeren i skrivelse af samme dato oplyst følgende:

»Efter gennemførelsen af lov nr. 100 af 31. marts 1967 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (kildeskatteloven) er der fra forskellig side fremsat kritik af den ændring af beskatningen ved dødsfald, som de ny regler indebærer. Navnlig har det været kritiseret, at arveudlæg efter de ny regler sidestilles med salg til udlægsværdien, således at dødsboet eller arvingerne kommer til at udrede skat af urealiserede fortjenester. Det har videre været anført, at den likviditetsmæssige belastning ved beskatningen af urealiserede avancer vil kunne få et sådant omfang, at arvingerne i langt flere tilfælde end før vil se sig nødsaget til at realisere en af afdøde drevet virksomhed fremfor at videreføre den.

En sådan udvikling må anses for uheldig. Jeg har derfor besluttet at nedsætte en arbejdsgruppe, som hurtigst muligt skal stille forslag om sådanne ændringer i kildeskatteloven og anden lovgivning, at man undgår den foran nævnte likviditetsmæssige belastning

ved beskatning af urealiserede fortjenester i dødsboer. Ændringerne må dog udformes således, at princippet om den kontinuerlige beskatning i forbindelse med dødsfald bevares, således at ingen i princippet skattepligtig fortjeneste i det lange løb undgår beskatning.«

Arbejdsgruppen har haft følgende sammensætning:

Landsretsagfører Jacob la Cour.

Kst. kontorchef Ole Due, Justitsministeriet.

Statsaut. revisor Kay Frederiksen.

Ligningschef Th. Hove, Statens ligningsdirektorat.

Landsretssagfører J. Mazanti-Andersen, M.C.J.

Afdelingschef Henning Vogt, Skattedepartementet (formand).

Som sekretær for arbejdsgruppen har været beskikket fuldmægtig Jens Rosman, Skattedepartementet.

Arbejdsgruppen har holdt 8 plenarmøder, og enkelte medlemmer af gruppen og sekretæren har holdt en række møder med sagkyndige fra skiftevesenet og kildeskatteadministrationen.

København, den 29. oktober 1968

Jacob la Cour.

Ole Due.

Kay Frederiksen.

Th. Hove.

J. Mazanti-Andersen.

Henning Vogt.

(Formand)

Jens Rosman.



Som det fremgår af skrivelsen af 29. april 1968 fra finansministeren, har arbejdsgruppen haft til opgave så hurtigt som muligt at fremkomme med et udkast til ændring af kildeskatteloven, hvorved den likviditetsmæssige belastning af dødsboer og arvinger, der vil følge af reglerne i kildeskatteloven, søges undgået. Gruppen har ment, at denne opgave løses hurtigst, såfremt drøftelserne munder ud i, at der fremlægges et formuleret udkast til lovforslag. I de bemærkninger, der er knyttet til det formulerede lovudkast, har arbejdsgruppen søgt at give dels en mere almindelig beskrivelse af den påtænkte beskatning i forbindelse med død, og dels en ret detaljeret redegørelse for de specielle problemer af skattemæssig og skiftemæssig art, som er kommet frem under drøftelserne i udvalget og ved udvalgets konsultation af repræsentanter fra skiftevesenet, kildeskatteadministrationen og skattedepartementet.

Arbejdsgruppen mener, at især systematiske hensyn taler for, at reglerne om beskatning af dødsboer samles i en selvstændig lov, men et

sådant udkast til lovforslag har det ikke været muligt at udforme i den korte arbejdsperiode, der har været til gruppens rådighed.

Det formulerede lovudkast og de bemærkninger, som arbejdsgruppen har knyttet til det, er gengivet i afsnit II i betænkningen. I afsnit I gør arbejdsgruppen rede for de mere almindelige synspunkter vedrørende dødsbo-beskatningen og de hovedprincipper, der er lagt til grund for lovudkastet.

I bemærkningerne til lovudkastet er det flere steder forudsat, at der inden overgangen til kildeskat og formentlig allerede i indeværende folketingsår i tilknytning til de skitse-rede ændringer af kildeskatteloven må gennemføres en række ændringer i andre skatteleve. Det drejer sig bl. a. om arveafgiftsloven, stempeloven, ligningsloven, loven om særlig indkomstskat, afskrivningsloven, investeringsfundsloven og landsskatteretsloven. Arbejdsgruppen har imidlertid ikke fundet det muligt og heller ikke nødvendigt at komme nærmere ind på den detaljerede udformning af de ændringer, som må anses for påkrævet.

I. Arbejdsgruppens overvejelser.

1. Kontinuitet i beskatningen ved død og formuens overgang til arvinger, ægtefælle eller legatarer.

Efter kommissoriet skal arbejdsgruppens forslag udformes på en sådan måde, at hovedsynspunktet i kildeskatteloven om den kontinuerlige beskatning i forbindelse med dødsfald bevares, således at ingen i princippet skattepligtigt fortjeneste i det lange løb undgår beskatning.

I de almindelige bemærkninger til det lovforslag, arbejdsgruppen fremlægger, er der nærmere redegjort for de nugældende bestemmelser om beskatningen i forbindelse med dødsfald. Det fremgår heraf, at der efter de hidtidige regler ikke foreligger nogen kontinuitet i beskatningen ved død. Afdødes indkomst umiddelbart forud for dødsfaldet bliver således ikke beskattet på grund af det gældende skattesystems tidsmæssige forskydning mellem indkomsterhvervelse og beskatning. Et bo, der undergives offentlig skiftebehandling, bliver selvstændigt skattepligtigt af indkomst og formue, men skattepligten — og navnlig indkomstskattepligten — indtræder først ret lang tid efter dødsfaldet. Med den omtalte tidsmæssige forskydning mellem indkomsterhvervelsen og beskatningen bliver heller ikke det offentligt skiftede bo beskattet af indkomsterne umiddelbart forud for det tidspunkt, hvor boets skattepligt ophører. Endelig brydes den beskatningsmæssige kontinuitet gennem gældende rets regler om, at såvel dødsboet som arvingerne, ægtefællen og legatarerne ikke er bundet til afdødes skattemæssige anskaffelsessum vedrørende et formuegode. Ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger og ved beregningen af fortjeneste eller tab ved afståelse af et formuegode, som hidrører fra afdøde, kan det offentligt skiftede dødsbo lægge værdien i handel og vandel på dødstidspunktet til grund som anskaffelsessum. Arvinger, ægtefællen eller legatarer, som får formuegodet udlagt, kan benytte udlægsværdien, d. v. s. værdien i handel og vandel på udlægstidspunktet, som anskaffelses-

sum. For privat skiftende arvinger gælder det, at de ligesom det offentligt skiftede bo kan lægge værdien i handel og vandel på dødstidspunktet til grund som anskaffelsessum. Værdistigninger, som har fundet sted på arveladers hånd, og reserver, som skyldes for store skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger, vil således i alle tilfælde undgå beskatning.

Mangelen på kontinuitet i beskatningen ved død og de konsekvenser, dette kan medføre på afskrivningsområdet, blev fremhævet i afskrivningsudvalgets betænkning fra 1957 (betænkning nr. 171/1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds). På side 82 i betænkningen hedder det således:

»Under drøftelserne i udvalget har det fra administrationens repræsentanter og fra repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd været fremhævet, at det må være en forudsætning for indførelsen af friere afskrivningsregler, at der overvejes indførelse af lovregler til imødegåelse af indkomstskattefri avancer i forbindelse med foretagelsen af skattefri afskrivninger. Erhvervenes repræsentanter i udvalget har erkendt, at reglerne om friere afskrivninger bør udformes på en sådan måde, at der ikke er mulighed for skattemæssige misbrug.

De lovgivningsforanstaltninger, der i så henseende må overvejes, angår dels de almindelige regler om subjektiv skattepligt, der må udformes på en sådan måde, at indkomstbeskatning af avancer finder sted i alle tilfælde, hvor de kan forekomme, dels regler om selve beskatningen af indvundne avancer og om fradrag for tab.

Efter de nugældende regler om subjektiv skattepligt forekommer der en række tilfælde, hvor driftsmidler vil kunne afhændes, eller hvor erstatning og forsikringssum kan opbæres, uden at en indkomstskattepligtig avance bliver gjort til genstand for beskatning. Det gælder først og fremmest i forbindelse med dødsfald. Avancer indvundet i

tiden efter afslutningen af afdødes sidste beskattede regnskabsår vil ikke blive beskattet. Et dødsbo kan, så længe det ikke er undergivet skattepligt, sælge driftsmidler eller oppebære erstatninger og forsikringssummer, uden at beskatning af avancer finder sted. Ligeledes vil et dødsbo uden modsvarende indkomstbeskatning ved opgørelsen af sin indgangsstatus kunne optage driftsmidler til en højere værdi end den, hvortil de er optaget i afdødes slutstatus, således at avancen herved ikke beskattes, ligesom arvinger på samme måde kan overtage driftsmidler til en opskrevet værdi og påbegynde skattefri afskrivninger på grundlag af denne.———Ved at påpege disse forhold vil udvalget fremhæve, at det i tilfælde af eventuel indførelse af en ny, friere al skrivningsordning snarest bør optages til overvejelse, hvorledes de nævnte forhold kan imødegås. Udvalget har anset det for liggende udenfor dets opgave at fremkomme med forslag om, hvorledes reglerne om skattepligt i disse tilfælde bør udformes. Ikke mindst dødsbobsbeskatningen rummer vanskelige problemer, som de i de senere år fremsatte skattereformforslag har foreslået løst på forskellig måde.«

For aktier og andre aktiver, der ikke kan gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger hos afdøde, må kravet om en kontinuerlig beskatning af i øvrigt skattepligtige fortjenester bygge på andre synspunkter. Der er i denne forbindelse henvisning til almindelige rimelighedsbetragtninger, og det forhold er blevet fremhævet, at det ofte vil bero på rene tilfældigheder, om aktiverne realiseres i levende **live**, således at fortjenesterne beskattes, eller salg først sker efter ejerens død og aktivets overgang til bo, arving eller ægtefælle.

Reglerne i kildeskatteloven, lov nr. 100 af 31. marts 1967, har som nævnt indført fuldstændig kontinuitet i beskatningen ved død og formuens overgang til dødsbo og arvinger, ægtefælle eller legatarer. Som det nærmere fremgår af bemærkningerne til det forslag, arbejdsgruppen fremlægger, vil afdøde under kildeskatteordningen have betalt skat af indkomsten lige indtil dødsfaldet. Straks fra dødsfaldet beskattes løbende indkomst enten hos den længstlevende ægtefælle, hvis fællesboet overtages til hensidde i uskiftet bo, hos dødsboet, hvis dette skiftes offentligt, eller hos de privat skiftende arvinger. De skatte-

pligtige fortjenester, der konstateres på afdødes aktiver, beskattes enten hos længstlevende, hos det offentligt skiftede bo eller - hvis boet skiftes privat - ved en særlig afsluttende ansættelse for afdøde.

Efter det udkast til lovforslag, som arbejdsgruppen fremlægger, opretholdes kildeskattelovens kontinuitet i beskatningen i fuldt omfang. Afdøde beskattes ligesom efter kildeskatteloven af samtlige indtægter forud for dødsfaldet, medens al løbende indkomst, der indvindes efter dødsfaldet, beskattes hos længstlevende, hvis denne overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, og ellers hos boet, uanset om dette skiftes offentligt eller privat. De fortjenester, der er indvundet på boets aktiver forud for dødsfaldet, kommer ligesom efter kildeskatteloven til beskatning. Det gælder både fortjenester, som hidrører fra afdødes skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, og andre fortjenester, som skyldes rene værdistigninger på aktiverne, f. eks. fortjenester på aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer samt fast ejendom.

Efter kildeskatteloven skal der, hvis boet ikke overtages af længstlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, som hovedregel straks foretages en beskatning af samtlige fortjenester, der konstateres på afdødes aktiver. Det gælder også, hvor fortjenesten alene konstateres gennem udlæg af aktivet til en arving, ægtefællen eller en legatar. Denne beskatning af såkaldt urealiseret fortjeneste på afdødes aktiver er ikke nødvendig for at sikre en fuldstændig kontinuitet i beskatningen ved død. Kontinuiteten kan også opnås ved at give arvingen, ægtefællen eller legataren lejlighed til at indtræde (succedere) i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktivet. Ved successionen overtager han aktivet på de skattemæssige vilkår, der var gældende for afdøde. Han må lægge den anskaffelsessum, som var gældende for afdøde, til grund ved beregningen af fortjeneste eller tab ved senere salg af aktivet. Ved foretagelse af skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger må han bygge på de værdier, hvortil afdøde har afskrevet eller nedskrevet. Aktivet skal endvidere anses for anskaffet af ham på det tidspunkt, det blev erhvervet af afdøde, og ved beskatningen i forbindelse med salg af aktivet skal det tages i betragtning, om afdøde har anskaffet aktivet i spekulationsøjemed eller som led i en næringsvej.

Dette successionsprincip er som middel til at sikre kontinuitet i beskattningen ved død lige så egnet som kildeskattelovens regler om beskattning af urealiseret fortjeneste. Successionsprincippet har imidlertid den fordel fremfor kildeskattelovens regler, at det ikke søger avancebeskattningen gennemtvunget på et tidspunkt, hvor det i almindelighed må formodes, at skattebetalingsevnen er ret ringe. Successionen stiller ikke dødsboet, den efterlevende ægtefælle og arvingerne i den situation, at de mere eller mindre tvinges til at sælge afdødes aktiver for at kunne betale skatten af de fortjenester, som konstateres ved arveudlæggene. Successionsprincippet overlader det til arvingerne, ægtefællen og legatarerne selv på normal vis at kunne disponere over, hvornår fortjenesten på aktivet skal komme til beskattning.

Tre medlemmer af arbejdsgruppen (la Cour, Kay Frederiksen og Mazanti-Ander sen) bemærker, at de kan erkende, at det kan være rimeligt, at der ved død foretages en fortsat beskattning af løbende indkomst og fortjeneste ved dødsboets salg af aktiver. De kan ligeledes erkende, at afskrivningssystemet formentlig bør suppleres med regler om, at den skattemæssige kontinuitet ikke brydes ved død, for så vidt der er tale om fortjenester, som hidrører fra skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger på driftsaktiver (maskiner, inventar og lignende driftsmidler, varelagre, kontrakter, bygninger, goodwill og lignende). De er derimod af den principielle opfattelse, at der ikke er givet en rimelig motivering for kildeskattelovens regler, der strækker kontinuiteten videre end til de rene driftsaktiver, således at beskattningen også omfatter fortjenester på bl. a. aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer samt fast ejendom. De tre medlemmer henviser i denne forbindelse til de betragtninger, der er kommet til udtryk i en til folketingsudvalget til behandling af ændringer i kildeskatteloven (lovforslag nr. 78/folketingsåret 1967-68, 2. samling) stilet skrivelse af 5. april 1968 fra Advokatrådet, Foreningen af statsautoriserede revisorer og Erhvervenes fællesudvalg om skattepørgsmål. Skrivelsen er gengivet nedenfor som bilag 2. De synspunkter, som her er fremført, deles af de tre medlemmer, og deres tilslutning til det lovforslag, arbejdsgruppen har kunnet enes om at fremlægge, må derfor ses med dette forbehold i erindring.

2. Successionsprincippet.

Efter kommissoriet er det arbejdsgruppens opgave at fremkomme med forslag til beskattningsregler, der — med bibeholdelse af den kontinuerlige beskattning - sikrer dødsboet, arvinger, ægtefælle og legatarer mod den likviditetsmæssige belastning, der vil følge med kildeskattelovens bestemmelser om beskattning af urealiseret fortjeneste.

Arbejdsgruppen har overvejet, om de likviditetsmæssige vanskeligheder for dødsboet, arvingerne, ægtefællen og legatarerne som følge af beskattningen af urealiserede fortjenester kan tænkes løst alene gennem en særlig lovfæstet henstandsordning. Arbejdsgruppen er kommet til det resultat, at problemerne er for komplicerede til at kunne løses på denne måde.

Som tidligere nævnt bygger det forslag, som arbejdsgruppen fremlægger, på arvingernes, ægtefællens og legatarernes indtræden eller succession i afdødes skattemæssige stilling. Aldødes anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og subjektive kvalifikation vil blive lagt til grund ved avancebeskattningen, når den, som har fået aktivet udlagt, til sin tid sælger det. Tilsvarende skal den, der får et driftsaktiv udlagt, lægge afdødes skattemæssigt nedskrevne værdi til grund ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger.

Også kildeskatteloven indeholder - omend på et meget begrænset område - regler om skattemæssig succession. Efter bestemmelserne i kildeskatteloven kan den længstlevende ægtefælle frit vælge mellem enten at succedere skattemæssigt i afdødes stilling vedrørende aktiver, som han får udlagt, eller at få fortjenesten på disse aktiver beskattet i boet.

I de almindelige bemærkninger til det lovforslag, som arbejdsgruppen fremlægger, er der nærmere gjort rede for indholdet af den skattemæssige succession og for det område, indenfor hvilket successionsprincippet skal virke. Det er også nævnt, at der såvel af praktiske grunde som af hensyn til likviditeten hos dødsboerne og arvingerne m. v. formentlig bør gennemføres forskellige afvigelser fra princippet.

Arbejdsgruppen finder det både rimeligt og hensigtsmæssigt med et skattemæssigt alternativ til successionen, og det er derfor blevet undersøgt, om det på en administrativt forsvarlig måde er muligt at give arvinger og

ægtefællen adgang til at vælge mellem succession og en eller anden form for beskatningsalternativ.

Tre medlemmer af arbejdsgruppen (la Cour, Kay Frederiksen og Mazanti-Andersen) bemærker, at de principielt finder det mest rimeligt med en ordning, hvorefter arvingen og ægtefællen får trit valg mellem skattemæssig succession og beskatning i boet af den urealiserede fortjeneste. Da de imidlertid ikke mener at kunne se bort fra, at denne ordning vil kunne medføre en del praktiske vanskeligheder, har de som alternativ til den skattemæssige succession peget på det såkaldte arvingskøb, d. v. s. det forhold, at aktivets overgang gennemføres ved en egentlig aftale om salg-køb mellem boet på den ene side og på den anden side den arving eller ægtefællen, der skal have aktivet overdraget. Arvingskøbet kan alene gennemføres, når der foreligger enighed mellem boet og den arving eller ægtefællen, der skal overtage aktivet, og netop dette forhold medfører efter de tre medlemmers mening, at de administrative vanskeligheder bliver en del mindre end ved en ordning med frit valg for den enkelte arving eller ægtefællen mellem skattemæssig succession og beskatning i boet af den urealiserede fortjeneste.

De tre øvrige medlemmer (Due, Hove og Vogt) mener, at det set fra et praktisk og administrativt synspunkt vil være yderst betænkeligt med en ordning, hvorefter arvinger og ægtefællen frit kan vælge mellem skattemæssig succession og beskatning i boet af de urealiserede fortjenester. En sådan kombination kendes i den gældende kildeskattelov for ægtefællens vedkommende, men der kan næppe være tvivl om, at den - selv på dette mere begrænsede område — vil kunne medføre betydelige praktiske vanskeligheder ved skiftebehandling. Hertil kommer, at en ordning af denne art i væsentlig grad vil komplicere ligningsarbejdet. De mener at have fundet støtte for disse synspunkter under de konsultationer, som arbejdsgruppen har haft med repræsentanter fra skiftevæsenet og kildeskatteadministrationen. De tre medlemmer anser reglerne om arvingskøb for et akseptabelt alternativ til successionen og har derfor kunnet tiltræde den løsning, der har fundet udtryk i arbejdsgruppens fremlagte lovforslag.

Efter lovforslaget er arvingerne, ægtefællen og legatarerne tvunget til at succedere i afdø-

des skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste i forbindelse med arveudlægget. For arvinger og ægtefællen skal en aftale med boet om, at aktivet overgår ved et egentligt salg-køb dog tillægges betydning i skattemæssig henseende.

Et arvingskøb kan ikke gennemføres i tilfælde, hvor der kun er en arving i boet, og arbejdsgruppen har derfor i denne specielle situation fundet det rimeligt og også administrativt fuldt forsvarligt at give arvingen adgang til frit at vælge mellem skattemæssig succession og beskatning i boet af den urealiserede fortjeneste.

Successionsprincippet finder alene anvendelse, når der ved arveudlægget konstateres fortjeneste på aktivet. Hvis der konstateres tab på aktivet, skal tabet efter forslaget udnyttes af boet ved fradrag i dets skattepligtige indkomst. Arbejdsgruppen har ikke ment det hensigtsmæssigt at lade successionsprincippet omfatte også aktiver med tab. Det skyldes især, at det bliver meget vanskeligt ved bodelingen og arveafgiftsberegningen m. v. at tage fornødent hensyn til de skattelettelsesfaktorer, som vil komme den succederende til gode.

Da boet således tvinges til selv at udnytte fradragsretten for de tab, som konstateres i forbindelse med arveudlægget, har arbejdsgruppen fundet det rimeligt, at der sikres boet ret vide muligheder for at udnytte denne fradragsret. Ofte vil tabene på aktiver først blive konstateret i forbindelse med boets afslutning. Arbejdsgruppen har erkendt, at den almindelige regel i ligningslovens § 15 om overførsel af underskud til efterfølgende indkomstår ikke yder dødsboet tilstrækkelige muligheder for udnyttelse af fradragsretten. Som følge heraf foreslår arbejdsgruppen, at dødsboet får adgang til at tilbageføre de underskud, der ikke fuldt ud kan udnyttes ved anvendelse af reglen i ligningslovens § 15. Tilbageførslen bør efter gruppens mening af praktiske grunde gennemføres på en sådan måde, at det ikke bliver nødvendigt at foretage en egentlig ændring af skatteansættelserne og skatteberegningerne for tidligere indkomstår. Ifølge det lovforslag, arbejdsgruppen fremlægger, skal boet kunne kræve, at skattevæsenet udbetaler et beløb på 30 pct. af den del af underskuddet, som ikke kan dækkes ved anvendelse af reglen i ligningslovens § 15. Udbetalingen kan dog ikke overstige de skattebeløb,

som er betalt dels af boet, og dels af afdøde i et nærmere angivet tidsrum forud for dødsfaldet.

3. Passivering af de latente skattebyrder.

Ved den skattemæssige succession overtager arvingen, ægtefællen eller legataren, som modtager arveudlægget, pligten til at svare skat af den fortjeneste, der er indvundet, medens aktivet endnu var på afdødes eller dødsboets hånd. Skattepligten bliver først aktuel, når modtageren af det udlagte aktiv til sin tid sælger. Måske er fortjenesten på aktivet i mellemtiden forøget, men det kan også tænkes, at den fortjeneste, der blev konstateret ved udlægget, nu er forsvundet, således at arvingen, ægtefællen eller legataren, som har modtaget aktivet, for sit vedkommende får et tab. Som regel vil det ikke være muligt at forudse, om den fortjeneste, der konstateres ved arveudlægget, kan bibeholdes, indtil skattepligten bliver aktuel. Det er i almindelighed heller ikke muligt at sige noget om, hvilke skatteregler — herunder skatteskalaer — der vil blive bragt i anvendelse, når skattepligten bliver aktuel. Disse forhold gør det vanskeligt at finde frem til størrelsen af den økonomiske byrde, modtageren af et arveudlæg påføres gennem den skattemæssige succession.

Arbejdsgruppen har fundet det rimeligt, at der såvel ved bodelingen som ved beregningen af arveafgiften tages hensyn til størrelsen af den latente skattebyrde, modtageren af arveudlægget påføres gennem den skattemæssige succession. Gruppen har overvejet, om det vil være muligt at tage fornødent hensyn til de latente skattebyrder ved fastsættelsen af aktivernes værdier i den endelige boopgørelse. På baggrund af gældende vurderingspraksis har arbejdsgruppen imidlertid ikke ment, at problemet kan løses på denne måde. Efter det lovforslag, som gruppen fremlægger, skal der af hensyn til den latente skattebyrde i tilknytning til det enkelte aktiv foretages en såkaldt passivering. Ved bodelingen og arveafgiftsberegningen får den succederende arving, ægtefælle eller legatar godsrevet en passivpost, hvis størrelse afhænger af den fortjeneste, der ville være blevet beskattet, hvis salg var sket under boets behandling.

To medlemmer af arbejdsgruppen (la Cour og Mazanti-Andersen) finder, at procenten, der skal anvendes ved beregningen af passiv-

posterne, bør svare til den procent, som skal benyttes ved beskatningen af dødsboerne.

De øvrige medlemmer af arbejdsgruppen mener ikke, at man ved arvedelingen og beskatningen kan tillægge en skat, som først skal betales på et senere tidspunkt, samme vægt som et skattebeløb, der skal betales inden boets slutning. Hertil kommer, at det er usikkert, om arvingen overhovedet senere sælger det pågældende aktiv. Sælger han, er det usikkert, om fortjenesten til den tid er i behold, og hvorledes den i så fald vil blive beskattet.

Under hensyn hertil foreslår disse medlemmer, at passivposten skal udgøre 25 pct. af fortjenesten, hvis denne skal medregnes til den særlige indkomst. Skal fortjenesten medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst, skal passivposten derimod udgøre 30 pct. af fortjenesten.

Passivposterne beregnes af skattemyndigheden.

4. Beskatningen af boer, der er undergivet privat skiftebehandling.

Efter det forslag, som arbejdsgruppen fremlægger, skal privat skiftede boer i hovedsagen beskattes efter samme regler som de offentligt skiftede boer. Herved opnås, at valget af skifteform i almindelighed vil kunne foregå, uden at det bliver nødvendigt at tage skattemæssige forhold i betragtning. Det må befrygtes, at regler, der stiller det privat skiftede bo ugunstigere i skattemæssig henseende end det offentligt skiftede bo, under en bobeskatning med fuldstændig kontinuitet vil medføre, at så godt som alle boer skiftes offentligt. En sådan udvikling vil medføre en væsentlig og u hensigtsmæssig belastning af skiftevesenet.

Da det private skifte foregår uden nogen form for kontrol fra det offentliges side, har arbejdsgruppen fundet det nødvendigt at stille ret vidtgående krav til regnskabsførelsen m. v. i disse boer. Gruppen har ligeledes ment, at det bliver nødvendigt at tidsbegrænse den egentlige bobeskatning af de privat skiftede boer. Det foreslås, at bobeskatningen længst kan strække sig over et tidsrum på 15 måneder, regnet fra dødsfaldet. Når 15 måneders dagen passerer, uden at det private skifte er afsluttet, beskattes samtlige fortjenester på aktiver, som endnu ikke er udlagt til arvinger, ægtefælle eller legatarer. Efter dette tidspunkt beskattes arvinger og ægtefælle af

indkomst og formue i boet i forhold til deres andele.

5. Skattefrihed for mindre dødsboer.

Arbejdsgruppen foreslår, at der indføres regler om skattefrihed for mindre dødsboer. En sådan skattefrihed kan efter gruppens mening især begrundes med praktiske og administrative hensyn, men også sociale synspunkter vil naturligvis kunne tale for skattefrihed i de små boer. Dødsboer med små indtægter og en lille formue kan kun vanskeligt bære de udgifter til revisorbistand m. v., som ofte vil følge med en egentlig bobeskatning. Hertil kommer, at beskatningen af de små boer i væsentligt omfang vil belaste både skiftevæsenet og skattemyndighederne. Denne administrative belastning af de offentlige myndigheder vil måske ofte kun delvis blive opvejet af skatteprovenuet. Især reglerne om bofradrag må forventes at medføre, at skatteprovenuet vil blive beskedent, hvis boet kun råder over relativt få aktiver.

Efter det forslag, som arbejdsgruppen har fremlagt, skal spørgsmålet om, hvorvidt boet bliver skattefrit eller ej, bero på størrelsen af boets aktiver og formue. Den nærmere afgrænsning forudsættes fastlagt i de årlige udskrivningslove, idet praktiske hensyn dog nok må tale for, at grænserne ligger forholdsvis fast fra år til år. Væsentlige stigninger i værdien på enfamilieshuse og andre forhold, der må antages at påvirke den almindelige formuebesiddelse, forudsættes dog at måtte medføre en ajourføring af grænserne for de skattefri boer.

Når dødsboet efter forslaget er omfattet af skattefriheden, skal arvingerne, ægtefællen eller legatarerne ikke succedere i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiverne. Det skyldes, at hobeskatningen er en nødvendig forudsætning for gennemførelsen af en egentlig skattemæssig succession. Arvinger, ægtefælle og legatarer overtager aktiverne fra det skattefri bo til de værdier, som er lagt til grund ved udlægget ifølge den endelige boopgørelse.

Et medlem af arbejdsgruppen (la Cour) peger på, at reglerne om skattefrihed for de mindre dødsboer er et brud på princippet om kontinuitet i beskatningen ved død. Medlemmet finder for så vidt reglerne om skattefri-

hed for mindre dødsboer rimeligt begrundet i praktiske, administrative hensyn. Hvis kontinuiteten imidlertid kan brydes, når der er tale om de mindre dødsboer, synes det vanskeligt at afvise andre rimeligt begrundede ønsker om revision, selv om disse vil medføre et brud på kontinuitetsprincippet. Der henvises i den forbindelse til det ovenfor under 1 nævnte spørgsmål om at begrænse den skattemæssige kontinuitet til de egentlige driftsaktiver.

6. Regulering af afdødes foreløbige skattebetaling for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket, og indtil dødsfaldet.

Det er især af skiftevæsenet gjort gældende, at praktiske hensyn taler for, at en efterfølgende regulering af afdødes foreløbige skattebetaling umiddelbart forud for dødsfaldet søges undgået i videst muligt omfang. Ofte vil dødsboet i øvrigt være helt uden kendskab til størrelsen af afdødes indtægter i denne sidste periode forud for dødsfaldet.

Arbejdsgruppen har ment at måtte tillægge disse synspunkter vægt. Hovedreglen i det lovforslag, arbejdsgruppen fremlægger, er derfor, at der ikke skal foretages nogen afsluttende ansættelse for afdøde. Under visse i forslaget nærmere angivne betingelser skal skattemyndigheden og boet dog kunne kræve, at der foretages en egentlig ansættelse og slutskatteberegning vedrørende indkomsten umiddelbart forud for dødsfaldet. Skønnet over, om betingelserne for afsluttende ansættelse og slutskatteberegning er til stede, skal skattemyndigheden bygge på den registrering, som efter gruppens forslag skal foretages i både de privat og offentligt skiftede boer.

7. Skattebetalingen.

Efter kildeskatteloven skal dødsboer ligesom personer svare foreløbig skat. Det er vanskeligt at begrunde reglerne om foreløbig beskatning af boer, og det må formodes, at denne form for skattebetaling vil medføre betydelige praktiske vanskeligheder for boerne, skiftevæsenet og skattemyndighederne. Arbejdsgruppen foreslår derfor, at man opgiver den foreløbige skattebetaling for dødsboerne. Boerne skal i stedet betale skatten i en enkelt rate efter indkomstårets udløb.

II. Arbejdsgruppens udkast til lovforslag.

Forslag

tii

Lov om ændring af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (Kildeskat). (Beskatning af dødsboer)

I lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (Kildeskat), jfr. lovbekendtgørelse nr. 265 af 28. juni 1968, foretages følgende ændringer:

1. § 1, nr. 6, affattes således:

„6. dødsboer, der skiftes her i landet.“

2. §§ 12-20 ophæves, og i stedet indsættes:

„§ 12. Bortfalder en gift mands skattepligt, medens ægtefællerne er sambeskattede, bliver hustruen selvstændigt skattepligtig under de i § 1 eller § 2 angivne betingelser fra det tidspunkt, hvor mandens skattepligt bortfalder.“

Stk. 2. Indtægter, som hustruen har haft indtil dette tidspunkt, og som efter § 4, stk. 2, skulle beskattes særskilt, medregnes i hendes skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori mandens skattepligt bortfalder. Skyldes bortfaldet mandens død, medregnes disse indtægter ikke ved den afsluttende ansættelse efter § 14.

§ 13. 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. Ægtefællen er desuden formueskattepligtig for hele det nævnte indkomstår af sit særeje og hele fællesboet. De foreløbige indkomst- og formueskatte-

beløb, der er betalt inden dødsfaldet, godskrives længstlevende.

Stk. 2. Udlægges et bo uden skiftebehandling til længstlevende efter skiftelovens § 57, stk. 1, anvendes bestemmelserne i stk. 1, dog således at længstlevendes formueskattepligt tillige omfatter de aktiver, der hidrører fra afdødes eventuelle særeje. Overskydende skat tilfalder længstlevende uden om boet.

§ 14. Når boet efter en person, der var selvstændigt skattepligtig her i landet, skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er hans skat af almindelig og særlig indkomst i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, endeligt afgjort med betalingen af de foreløbige indkomstskattebeløb, som forfaldt før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, der er indtjent før dette tidspunkt.

Stk. 2. Både skattemyndigheden og boet kan dog kræve, at der for tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet sker en afsluttende ansættelse af almindelig og særlig indkomst, erhvervet af afdøde og af en ægtefælle, som han var sambeskattet med. Hvis den beregnede slutskat for tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet overstiger summen af de foreløbige indkomstskattebeløb, som forfaldt før dødsfaldet eller skulle indeholdes af indtægter, indtjent før dette tidspunkt, med mindst 5.000 kr., skal boet betale restskatten. Overstiger summen af de nævnte foreløbige skattebeløb slutskatten med mindst 2.000

kr., kan boet kræve den overskydende skat udbetalt.

Stk. 3. Boet skal inden 4 måneder efter dødsfaldet indgive en opgørelse over aktiver og passiver ved dødsfaldet til brug ved skattemyndighedens afgørelse af, hvorvidt den vil kræve afsluttende ansættelse. Afgøres boets behandlingsmåde senere end 2 måneder efter dødsfaldet, skal opgørelsen dog først indgives inden 2 måneder efter, at afgørelsen er truffet.

Stk. 4. For aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning, skal i opgørelsen udover aktivets værdi i handel ogandel angives den skattemæssige værdi, hvortil aktivet var ansat ved afslutningen af sidste indkomstår. Endvidere beregnes en forholdsmæssig afskrivning for tiden indtil dødsfaldet efter samme retningslinjer, som blev anvendt i sidste indkomstår. For maskiner, inventar og lignende driftsmidler reguleres saldoværdien inden afskrivningen med anskaffelses- og salgssum for aktiver, der er anskaffet eller solgt efter udgangen af sidste indkomstår. For varelagre angives alene værdien i handel ogandel, men der foretages nedskrivninger efter samme retningslinjer, som blev anvendt i sidste indkomstår. På kontrakter, der er gjort til genstand for nedskrivning i sidste indkomstår, og som stadig ikke er opfyldt, foretages samme nedskrivning som i sidste indkomstår. For aktiver, der er anskaffet efter afslutningen af sidste indkomstår, og som ikke skal af- eller nedskrives under ét med aktiver, der forelå ved afslutningen af sidste indkomstår, angives anskaffessummen uden af- eller nedskrivning.

Stk. 5. Finansministeren fastsætter nærmere regler om opgørelserne. Ved boer, der skiftes privat, kan indgivelsen af opgørelsen fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af skifteretten. Indgives opgørelsen ikke rettidigt, kan skifteretten endvidere bestemme, at boet overgår til offentlig skiftebehandling, og skal gøre det, hvis opgørelsen ikke er indgivet inden 3 måneder efter udløbet af fristen for dens indgivelse.

Stk. 6. Skattemyndighedens krav om afsluttende ansættelse skal rejses inden 2 måneder efter opgørelsens modtagelse. Frem-sætter skattemyndigheden et sådant krav, skal boet inden 2 måneder indgive sædvanlig

selvangivelse af indkomsten fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

Stk. 7. Ønsker boet afsluttende ansættelse foretaget, skal boet meddele skattemyndigheden dette og indsende sædvanlig selvangivelse inden udløbet af de frister, der er fastsat i stk. 3.

Stk. 8. I de selvangivelser, der er nævnt i stk. 6 og 7, kan der foretages af- eller nedskrivninger efter de almindelige regler. Også her skal der ved beregning af et aktivs skattemæssige slutværdi, bortset fra varelagre og kontrakter, alene fradrages en forholdsmæssig del af den helårige afskrivning, som er foretaget ved indkomstopgørelsen.

Stk. 9. Sluttes boet, fordi afdøde intet har efterladt sig, eller ved udlæg til den, der bekoster begravelsen, gælder reglerne i stk. 2-8 ikke. Efterlader afdøde sig en ægtefælle, der var sambeskattet med ham, kan ægtefællen dog ved at indsende selvangivelse inden en måned efter skiftebehandlingens slutning kræve afsluttende ansættelse og tilbagebetaling af den overskydende skat uden om boet, såfremt summen af de foreløbige skattebeløb, der er omtalt i stk. 1, overstiger slutskatten med mindst 2.000 kr.

Stk. 10. Eejerne i stk. 1-8 gælder ikke, hvis afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes. I så fald beskattes indkomsten for tiden før dødsfaldet i det hele efter § 13, stk. 1.

§ 15. Når en hustru, der er ansat særskilt til skat efter § 4, stk. 2, dør, og boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, anvendes reglerne i § 14 tilsvarende på hendes særskilt beskattede indkomst fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

§ 16. Boer, der skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, er fritaget for at betale indkomstskat, hvis boets aktiver og nettoformue ved dødsfaldet ikke overstiger beløb, der fastsættes ved lov forud for hvert kalenderår. Ved beregningen tages hele boets formue i betragtning, jfr. § 18, stk. 1, 1.-3. pkt. Var afdøde selvstændig skattepligtig, udbetales eventuelle indeholdte eller betalte foreløbige formueskattebeløb til boet, medmindre afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes.

Stk. 2. Skattefriheden bortfalder dog:

1. hvis skæringsdagen i den endelige bo-opgørelse ligger mere end 15 måneder efter dødsfaldet, eller opgørelsen først indsendes efter dette tidspunkt,
2. hvis der ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst er foretaget større af- eller nedskrivninger end angivet i § 14, stk. 4, eller
3. hvis summen af de nettoværdier, hvortil aktiverne efter den endelige boopgørelse udlægges til arvinger, ægtefælle og legatarer, overstiger et beløb, der fastsættes ved lov forud for hvert kalenderår.

Stk. 3. Kan skattemyndigheden ikke godkende værdiansættelsen af et aktiv eller passiv i en opgørelse efter § 14, stk. 3, kan den lade aktivet eller passivet vurdere af mænd, udmeldt af skifteretten. Hvor særlige grunde taler derfor, kan også udlægs vær dien efterprøves ved sådan vurdering. Der skal gives alle interesserede meddelelse om vurderingsforretningen. Forhøjes elier nedsættes værdien med mere end 10 pot., kan skattemyndighederne kræve, at boet betaler udgifterne ved vurderingen.

§ 17. Indkomstskattepligten for boer, der skiftes offentligt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet eller overgår fra privat til offentlig skiftebehandling inden 15 måneder efter dødsfaldet, og som ikke efter § 16 er fritaget for at betale skat, omfatter indkomst fra dødsfaldet til den dag, der anvendes som skæringsdag i den endelige bo-opgørelse, jfr. dog stk. 2, 2. pkt. Skattepligten omfatter indtægterne af hele boets formue, jfr. § 18, stk. 1, 1.-3. pkt.

Stk. 2. Indkomst for tiden efter skæringsdagen beskattes hos den arving, ægtefælle eller legatar, der har fået eller skal have aktivet udlagt. Foretages der udlæg inden skæringsdagen, overgår skattepligten allerede på udlægstidspunktet.

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

af længstlevendes skattepligtige formue medregnes ikke de aktiver, der er omfattet af boets formueskattepligt, så længe der ikke er sket udlæg til ægtefællen, jfr. dog stk. 5.

Stk. 2. Boets formueskattepligt indtræder fra begyndelsen af det indkomstår, hvor dødsfaldet er sket. Var afdøde selvstændigt skattepligtig, skal indeholdte eller betalte foreløbige formueskattebeløb godskrives boet.

Stk. 3. Reglerne i stk. 2 gælder ikke, hvis afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes. I så fald indtræder boets formueskattepligt fra dødsfaldet.

Stk. 4. Boet svarer kun formueskat for de indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Stk. 5. 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. Det samme gælder længstlevende ægtefælle med hensyn til bosloden. For aktiver, der udlægges inden skæringsdagen, overgår formueskattepligten ved begyndelsen af det indkomstår, hvor aktivet udlægges.

§ 19. Reglerne i §§ 17 og 18 gælder også de dødsboer, der er nævnt i § 2, i det omfang reglerne efter deres indhold kan anvendes på sådanne boer. Reglerne i § 16 kan ikke anvendes på disse boer.

§ 20. For boer, der skiftes privat i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet eller overgår fra offentlig skiftebehandling til privat skifte, og som ikke efter § 16 er fritaget for at betale skat, gælder reglerne i §§ 17 og 18 i indtil 15 måneder efter dødsfaldet.

Stk. 2. Fortsætter det private skifte efter dette tidspunkt, skal der inden en måned indsendes en opgørelse over boets stilling ved fristens udløb. I denne opgørelse anføres, hvilke aktiver der er udlagt til arvinger, ægtefælle eller legatarer, eventuelt til flere i sameje, og hvilke aktiver der endnu befinder sig i boet. For denne opgørelse gælder § 14, stk. 5, 1. og 2. pkt. De aktiver og passiver, der endnu befinder sig i boet, skal opføres

til deres værdi i handel og vandel, og værdiansættelsen kan efterprøves efter § 16, stk. 3, 1., 3. og 4. pkt.

Stk. 3. Samtidig med opgørelsen indgives sædvanlig selvangivelse af boets indkomst i tiden fra afslutningen af boets sidste indkomstår til fristens udløb.

Stk. 4. Boets indkomstskattepligt ophører ved fristens udløb og dets formueskattepligt ved begyndelsen af det indkomstår, hvori fristen udløber. Fra disse tidspunkter bliver arvinger og ægtefælle skattepligtige i forhold til deres andele i boet. Fortjeneste og tab på aktiver, der endnu ikke er udlagt ved fristens udlob, medregnes ved boets indkomstopgørelse i samme omfang, som hvis de var solgt ved fristens udløb til de beløb, hvortil de er opført i den opgørelse, der er nævnt i stk. 2. Arvinger og ægtefælle skal derefter anvende disse beløb som skattemæssig anskaffelses-sum.

§ 20 A. Ved genoptagelse af et offentligt skiftet bo gælder § 17 og § 18, stk. 1, 4 og 5. Boets skattepligt indtræder dog først ved skifterettens beslutning om genoptagelse. Reglerne i § 16 kan ikke anvendes på sådanne boer.

Stk. 2. Ved genoptagelse af et privat skiftet bo påhviler skattepligten de, der er berettiget i boet.

§ 20 B. Skiftes et uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live, overgår skattepligten for fællesboets indtægter til boet fra det tidspunkt, hvor skifteretten har imødekommet begæringen om skifte, og formueskattepligten fra begyndelsen af det indkomstår, hvori begæringen er imødekommet.

Stk. 2. Inden en måned efter, at begæringen er imødekommet, skal boet indsende en opgørelse over de aktiver og passiver, der er inddraget under skiftet. For denne opgørelse gælder § 14, stk. 5. Aktiverne skal opføres til deres værdi i handel og vandel på tidspunktet for begæringens imødekommeelse. For aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning, skal i opgørelsen endvidere angives den skattemæssige værdi, hvortil aktivet var ansat ved afslutningen af sidste indkomstår. Er boet fortsat under behandling ved afslutningen af det indkomstår, hvori begæringen om skifte blev imødekommet, tilkommer retten

til at foretage afskrivninger for dette indkomstår boet. I modsat fald tilkommer retten den, der har fået aktivet udlagt. På varelagre og kontrakter kan der med virkning for længstlevendes skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori begæringen er imødekommet, foretages skattemæssige nedskrivninger efter almindelige regler.

Stk. 3. Boet er fritaget for at betale indkomstskat, hvis det ifølge opgørelsen sammen med afdødes eventuelle særeje ikke overstiger de beløbsgrænser, der er nævnt i § 16, stk. 1. Afdødes særeje medregnes til de værdier, som aktiver og nettoformue havde ved dødsfaldet. Skattefriheden bortfalder dog i de tilfælde, der er nævnt i § 16, stk. 2, nr. 1 og 3, idet tidspunktet for skiftebegæringens imødekommeelse træder i stedet for tidspunktet for dødsfaldet. Kan skattemyndigheden ikke godkende værdiansættelsen af et aktiv eller passiv i opgørelsen efter stk. 2 eller i den endelige boopgørelse, gælder § 16, stk. 3.

Stk. 4. Er boet ikke skattefrit efter stk. 3, gælder reglerne i § 17, § 18, stk. 1, stk. 2, 1. pkt., stk. 4 og 5 og § 20, stk. 1, sammenholdt med de foran nævnte bestemmelser, samt § 20, stk. 2-4, og § 20 C, stk. 4 og 5. Tidspunktet for skiftebegæringens imødekommeelse træder dog altid i stedet for tidspunktet for dødsfaldet.

Stk. 5. Hvis skiftebehandlingen slutes med fornyet udlevering af hele boet til hensiden i uskiftet bo eller ved udlæg til længstlevende efter skiftelovens § 57, stk. 1, ophæves den eventuelle beskatning af boet, og længstlevende beskattes på sædvanlig måde for det tidsrum, hvori boet har været under behandling.

Sik. 6. Hvis der alene skiftes med enkelte af arvingerne, medens resten af boet udleveres til fortsat hensiden i uskiftet bo, gælder stk. 1-5 ikke. Længstlevende er i disse tilfælde indkomstskattepligtig af alle boets indtægter til skæringsdagen i den endelige boopgørelse og formueskattepligtig af hele boets formue til begyndelsen af det indkomstår, hvor skæringsdagen ligger, dog bortset fra aktiver, der er udlagt til en arving inden skæringsdagen, jfr. § 17, stk. 2, 2. pkt., og § 18, stk. 5, 3. pkt. Har boet været beskattet efter stk. 4, ophæves denne beskatning.

§ 20 C. Hvis et bo, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været under offentlig skiftebehandling, udleveres til hensiden i uskiftet bo, beskattes indkomsten fra dødsfaldet hos længstlevende. Længstlevende er fra og med det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, formueskattepligtig af fællesboet ved indkomstårets slutning. Er der forinden skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer, gælder 1. og 2. pkt. ikke, men §§ 16-18 anvendes, idet udlevering af resten af fællesboet sidestilles med udlæg.

Stk. 2. Keglerne i stk. 1, 1. og 2. pkt. > gælder også, hvis et bo, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været genstand for privat skifte, udleveres til hensiden i uskiftet bo. Er der forinden udleveringen skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer, gælder stk. 1, 3. pkt., medmindre udleveringen finder sted, efter at der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet. I så fald bliver ægtefællen indkomstskattepligtig fra udløbet af den nævnte frist og formueskattepligtig fra begyndelsen af det indkomstår, hvori fristen er udløbet. Den beskatning af boets indkomst og formue, der har fundet sted hos arvingerne efter fristens udløb, ophæves.

Stk. 3. Stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 2, 1. pkt., gælder også, hvis et bo, der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været genstand for skiftebehandling, udlægges til længstlevende efter skiftelovens § 57, stk. 1.

Stk. 4. Udleveres et bo, der har været undergivet offentlig skiftebehandling, til privat skifte, efter at der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet, gælder reglerne i § 20, stk. 2-4, idet udleveringen træder i stedet for udløbet af den der fastsatte frist på 15 måneder.

Stk. 5. Overgår et bo, der har været genstand for privat skifte, til offentlig skiftebehandling, efter at der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet, genindtræder boets skattepligt ikke, og arvinger og ægtefælle er fortsat skattepligtige af deres andele i boet.

§ 20 D. Finansministeren fastsætter regler om boers selvangivelser og endelige bo-opgørelser og om indberetninger fra skifteretterne til skattemyndigheden."

3. §§ 28-33 ophæves, og i stedet indsættes:
„§ 28. Beløb, som et dødsbo udbetaler som renter eller udbytte af boslod, arvelod eller legat, kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst og skal ikke henregnes til modtagerens skattepligtige indkomst. Ved boets indkomstopgørelse kan fratrækkes eventuelle arbejds- eller administrationsvederlag, som boet betaler en arving, den længstlevende ægtefælle eller en legatar for bestyrelse af den under skiftet inddragne formue eller en del af denne.

§ 29. Ved beskatning af en længstlevende ægtefælle, der har fået hele fællesboet udleveret til hensiden i uskiftet bo, skal boets aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved salg behandles, som om de var anskaffet af længstlevende 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 længstlevende. Er aktiver anskaffet af afdøde som led i hans næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjenester eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af den længstlevende, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af afdødes skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af ham. Underskud i afdødes skattepligtige indkomst kan overføres til fradrag i længstlevendes skattepligtige indkomst efter ligningslovens regler.

Stk. 2. Udleveres hele fællesboet til hensiden i uskiftet bo, efter at det i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været under skiftebehandling, jfr. § 20 C, stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 2, 1. pkt., skal der ved længstlevendes indkomstopgørelse som begyndelsesværdi for boets aktiver anvendes den skattemæssige slutværdi, som er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst. Er der som følge af §§ 14 eller 15 ikke foretaget en afsluttende ansættelse, anvendes i stedet de skattemæssige værdier, som er angivet i opgørelsen efter § 14, stk. 3, med de reguleringer og af- og nedskrivninger, der skal ske efter § 14, stk. 4. Underskud i afdødes skattepligtige indkomst

kan i disse tilfælde kun overføres til fradrag i længstlevendes skattepligtige indkomst, hvis der efter §§ 14 eller 15 er foretaget en afsluttende indkomstansættelse for afdøde.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 og 2 gælder også ved beskatning af en længstlevende ægtefælle, der har fået dødsboet udlagt efter skifteovens § 57, stk. 1.

Stk. 4. Udleveres fællesboet til hensidder i uskiftet bo, efter at der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skiftet med enkelte arvinger eller legatarer, gælder § 31, ligesom § 30, stk. 4, § 33 og § 33 A anvendes på det uskiftede bos aktiver på samme måde, som hvis aktiverne var udlagt til ægtefællen efter et fuldstændigt skifte.

§ 30. Ved den første ansættelse af de boer, der er nævnt i §§ 17, 19 og 20, skal der ved indkomstopgørelsen som begyndelsesværdi for boets aktiver anvendes den skattemæssige slutværdi, der er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst. Er der som følge af §§ 14 eller 15 ikke foretaget en afsluttende ansættelse, anvendes i stedet de skattemæssige værdier, som er angivet i opgørelsen efter § 14, stk. 3, med de reguleringer og af- og nedskrivninger, der skal ske efter § 14, stk. 4.

Stk. 2. 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.

Stk. 3. Er aktiver anskaffet af afdøde eller dennes ægtefælle som led i deres næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjenester eller tab, som fremkommer ved boets salg af aktiverne, medregnes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af afdødes eller ægtefællens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af dem selv.

Stk. 4. Tab, som konstateres ved udlæg af boets aktiver til arvinger, ægtefælle eller legatarer, fradrages, hvad enten udlægget finder sted under boets behandling eller i forbindelse med dets slutning, i boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis de pågældende aktiver var blevet solgt af

boet. Som salgssummer betragtes de beløb, hvortil aktiverne skal opføres i den endelige boopgørelse. Arvingen, ægtefællen eller legataren skal derefter anvende disse beløb som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder ikke i boets skattemæssige stilling med hensyn til disse aktiver.

Stk. 5. Hvis boet udleveres en enarving til privat skifte eller udlægges til en enarving, kan denne kræve, at også fortjenester på boets aktiver, der konstateres ved den endelige boopgørelse, henregnes til boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis de pågældende aktiver var blevet solgt af boet på opgørelsestidspunktet og til de beløb, hvortil aktiverne opføres i opgørelsen. I så fald skal han anvende disse beløb som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder ikke i boets skattemæssige stilling med hensyn til disse aktiver.

§ 31. Hvis der efter § 14, stk. 2, eller § 15 foretages en afsluttende indkomstansættelse for afdøde, kan underskud i afdødes skattepligtige indkomst for de to foregående indkomstår i overensstemmelse med ligningslovens regler fradrages ved den afsluttende indkomstansættelse og om nødvendigt i boets indkomst for dets to første indkomstår. Ved anvendelse af ligningslovens regler anses tidsrummet fra afslutningen af afdødes sidste normale indkomstår til afslutningen af boets første indkomstår for et indkomstår.

Stk. 2. Hvis den skattepligtige indkomst ved den afsluttende indkomstansættelse udviser underskud, kan dette fradrages i boets indkomst for det første indkomstår og om nødvendigt i boets indkomst for det andet indkomstår.

Stk. 3. Hvis boets skattepligtige indkomst for et indkomstår udviser underskud, og dette ikke kan udnyttes fuldt ud ved overførsel til boets senere indkomstår efter ligningslovens regler, kan boet kræve et beløb svarende til 30 pct. af det resterende underskud udbetalt af skattemyndigheden. Beløbet må dog ikke overstige summen af de skattebeløb, som afdøde, den med ham sam-beskattede ægtefælle og boet har betalt af indkomst og formue i boets foregående indkomstår, i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og i de to foregående indkomstår. Udgifterne ved udbetalingerne

fordeles mellem stat og kommune efter regler, som finansministeren fastsætter.

§ 32. Skiftes et uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live, og er boet ikke efter § 20 B, stk. 3, fritaget for at betale skat, gælder § 30, stk. 2-5. Ved den første ansættelse af boet skal der ved indkomstopgørelsen som begyndelsesværdi for boets aktiver anvendes den skattemæssige værdi, hvortil aktivet var ansat ved afslutningen af sidste indkomstår. For maskiner, inventar og lignende driftsmidler reguleres saldo værdien med anskaffelses- og salgssum for aktiver, der er anskaffet eller solgt efter udgangen af sidste indkomstår. For værelagre og kontrakter anvendes de nedskrevne værdier ifølge opgørelsen efter § 20 B, stk. 2.

Stk. 2. Underskud i længstlevendes skattepligtige indkomst for de to sidste indkomstår, inden skiftebegæringen imødekommes, kan, i det omfang det ikke kan udnyttes fuldt ud ved overførsel til længstlevendes senere indkomstår efter ligningslovens regler, fradrages i boets skattepligtige indkomst for de samme indkomstår. Underskuddet kan kun overføres til et senere indkomstår i det omfang, det overstiger indkomsten for det foregående indkomstår.

Stk. 5. Underskud i længstlevendes eller boets skattepligtige indkomst for indkomståret under skiftet kan fradrages i boets eller længstlevendes skattepligtige indkomst for samme indkomstår. I det omfang sådant underskud ikke kan dækkes på denne måde, kan det resterende underskud overføres til senere indkomstår efter ligningslovens regler.

Stk. 4. Hvis boets skattepligtige indkomst for et indkomstår udviser et underskud, og dette ikke kan udnyttes fuldt ud efter stk. 3, kan boet kræve et beløb svarende til 30 pct. af det resterende underskud udbetalt af skattemyndigheden. Beløbet må dog ikke overstige summen af de skattebeløb, som længstlevende, afdøde og boet har betalt af indkomst og formue i de to foregående indkomstår. Om fordeling af udgifterne mellem stat og kommune gælder § 31, stk. 3, 3. pkt.

Stk. 5. Reglerne i stk. 1-4 gælder ikke ved skifte med enkelte af arvingerne i det uskiftede bo. Fortjeneste eller tab, der konstateres ved udlæg til arvingerne, medregnes i disse tilfælde i den skattepligtige indkomst

for længstlevende, jfr. § 20 B, stk. 6. Arvingen skal derefter anvende den værdi, hvortil aktivet er udlagt, som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder ikke i længstlevendes skattemæssige stilling med hensyn til aktivet.

§ 33. Med hensyn til aktiver, der udlægges til arvinger, ægtefælle eller legatarer, og hvor fortjenester på aktiverne efter de foranstående regler ikke skal medregnes i boets eller ægtefælles skattepligtige indkomst, indtræder arvingen, ægtefællen eller legataren i boets skattemæssige stilling på samme måde som den ægtefælle, der henhører i uskiftet bo, efter § 29, stk. 1, indtræder i afdødes skattemæssige stilling.

Stk. 2. I boer, der efter § 16 eller § 20 B er fritaget for at betale skat, skal arvinger, ægtefælle og legatarer dog benytte de værdier, der er angivet i den endelige bo-opgørelse, som skattemæssig anskaffelsessum. Arvingen, ægtefællen eller legataren indtræder i sådanne boer ikke i afdødes eller længstlevende ægtefælles skattemæssige stilling med hensyn til de udlagte aktiver.

Stk. 3. Hvis der i stedet for udlæg sker salg af et aktiv til arvinger eller ægtefælle, skal fortjeneste eller tab ved salget medregnes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst i overensstemmelse med § 30, stk. 2 og 3. Arvingen eller ægtefællen skal derefter anvende salgssummen som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder ikke i boets skattemæssige stilling med hensyn til de købte aktiver.

§ 33 A. Hvis arvinger, ægtefælle eller legatarer efter § 33, stk. 1, indtræder i boets skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er udlagt til dem, skal der tages hensyn hertil ved bodelingen og arveafgiftsberegningen. I disse tilfælde skal der i tilknytning til aktiverne i den endelige bo-opgørelse optages passivposter til udligning af arvingens, ægtefælles eller legatarens eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende disse aktiver.

Stk. 2. Størrelsen af disse passivposter beregnes af skattemyndigheden efter anmodning fra boet som 30 pct. af den skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis boet havde solgt aktivet på skæringsdagen i den endelige bo-opgørelse

eller på udlægstidspunktet, hvis dette ligger forud for skæringsdagen, og til den værdi, hvortil aktivet er opført i den endelige boopgørelse. Hvis fortjenesten skulle medregnes ved opgørelsen af den særlige indkomst, udgør passivposten dog kun 25 pct. af fortjenesten. Ved beregningen ses der bort fra de fradrag, som er nævnt i § 7, stk. 6, og § 7 A, stk. 6, i lov om særlig indkomstskat m. v. Finansministeren fastsætter regler om boers tilvejebringelse af oplysninger til brug ved beregningen af passivposterne.

Stk. 3. De omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid, anskaffelsestid og regulering af denne samt med hensyn til spørgsmålet, om aktivet er anskaffet i spekulationshensigt eller som led i afdødes eller den længstlevende ægtefælles næringsvej, der lægges til grund for skattemyndighedens beregning efter stk. 2, anses for bindende fastslået også med henblik på arvingens, ægtefælless eller legatærens senere afskrivning på aktivet og med henblik på beskattning ved hans senere salg af aktivet.

Stk. 4. Skattemyndighedens afgørelser efter stk. 2 og 3 kan påklages efter de almindelige regler om klage over skatteansættelser. Klage skal fremsættes inden 4 uger efter meddelelsen og kan foruden af boet som sådant indgives af arvingen, ægtefællen eller legatæren, som skal have aktivet udlagt.“

4. § 35, stk. 2, affattes således:

„*Stk. 2.* Indkomstskat af dødsboer udskrives med en procent, der fastsættes ved lov forud for hvert kalenderår. Indkomstskatten beregnes af summen af den skattepligtige almindelige og særlige indkomst, efter at denne er nedsat med bofradraget efter § 38. Af indkomstskatten tilfalder $\frac{1}{3}$ den kommune, hvortil afdøde eller den, med hvem afdøde var sambeskattet, efter § 2 i loven om kommunal indkomstskat svarede kommuneskat på dødsfaldets tidspunkt. Findes ingen sådan kommune, tilfalder andelen af skatten den kommune, hvori boets indkomstansættelse finder sted. Når afdødes skat af almindelig og særlig indkomst i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, afgøres endeligt efter § 14, stk. 1, eller § 15 med betalingen af foreløbige skatter, tilfalder $\frac{1}{3}$ af disse beløb den kom-

mune, som er berettiget til andel i indkomstskatten af dødsboet.”

5. § 37, stk. 3, affattes således:

„*Stk. 3.* I tilfælde, hvor længstlevende ægtefælles skattepligt efter § 13 omfatter indkomst erhvervet i tiden før den anden ægtefælles død, indrømmes der for tiden indtil dødsfaldet de personfradrag, der efter stk. 1 og stk. 2 tilkom ægtefællerne for det nævnte tidsrum.”

6. Til § 38, stk. 1, føjes:

„Skiftes et fællesbo og afdødes særeje samtidigt, tilkommer der hvert af boerne halvt bofradrag.”

7. I § 38, stk. 2, ophæves 2. pkt.

8. I § 40 affattes 1. pkt. således:

„Opkrævning af indkomst- og formueskat til staten, folkepensionsbidrag, kommunal indkomstskat og kirkelige afgifter sker for personer i overensstemmelse med reglerne i dette afsnit.”

9. Efter § 62 indsættes:

„§ 62 A. Indkomst- og formueskatten af dødsboer samt restskatten som følge af afsluttende ansættelse efter § 14, stk. 2, eller § 15 forfalder til betaling den 1. oktober efter indkomstårets udløb, dog senest den 1. i den tredje måned efter ophør af boets indkomstskattepligt, med betalingsfrist til den 20. i forfaldsmåned. § 58, 2. pkt. gælder også for betalingen af disse skatter.”

10. I § 64 indsættes som nyt stk. 5.

„*Stk. 5.* Kommunens andel af indkomstskatten af dødsboer afregnes af staten samtidig med afregningen efter stk. 3 og 4.”

11. I § 68 ophæves 2. pkt.

12. § 71 affattes således:

„§ 71. I boer, der skiftes privat, hæfter arvingerne 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 det i § 20 C, stk. 4, nævnte tilfælde for de skatter, som påhviler det offentligt skiftede bo for tiden indtil boets udlevering til privat skifte.”

13. § 86 A ophæves.

Bemærkninger til lovforslaget.

Lovforslaget har til formål at ændre kildeskattelovens regler om beskatning af dødsboer.

Efter gennemførelsen i marts 1967 af kildeskatteloven har der været fremsat en del kritik af den ændring af beskatningen efter dødsfald, som de nye regler i kildeskatteloven indebærer. Det har navnlig været kritiseret, at boet efter de nye regler beskattes af fortjenester, som konstateres, når afdødes formuegoder udlægges til arvingerne, idet arveudlægget bliver sidestillet med salg af formuegodet til udlægsværdien. I den forbindelse har det været anført, at boet gennem beskatningen af de konstaterede fortjenester ved arveudlægget ofte vil komme i sådanne likviditetsmæssige vanskeligheder, at det bliver umuligt for ægtefælle og arvinger at videreføre en virksomhed, som afdøde har drevet.

Da en udvikling i denne retning må anses for uheldig, nedsatte finansministeren den 29. april 1968 en arbejdsgruppe, der fik til opgave hurtigst muligt at fremkomme med forslag om sådanne ændringer i kildeskatteloven og anden lovgivning, at den nævnte likviditetsmæssige belastning af dødsboerne kunne undgås. I kommissoriet blev det udtalt, at ligesom kildeskatteloven skulle også ændringsforslaget bygge på princippet om en kontinuerlig beskatning i forbindelse med dødsfald, således at ingen i princippet skattepligtig fortjeneste i det lange løb undgik beskatning.

Arbejdsgruppen har den 29. oktober 1968 afgivet betænkning. Det nu fremsatte lovforslag svarer til det udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven, som arbejdsgruppen har fremlagt i betænkningen.

Efter det foreliggende lovforslag opgives kildeskattelovens regler om beskatning af fortjeneste, som konstateres ved arveudlæg. I stedet foreslås en ordning, hvorefter arving eller ægtefælle indtræder i dødsboets og afdødes skattemæssige stilling vedrørende det udlagte formuegode. Først når arvingen eller ægtefællen senere sælger formuegodet, skal fortjenesten beskattes. Ved denne beskatning stilles arvingen eller ægtefællen, som om formuegodet var anskaffet af ham selv til det tidspunkt og det beløb, hvortil det i sin tid er anskaffet af afdøde.

Beskatningsreglerne i lovforslaget er ens for offentlige og private boer i de første 15 måneder efter dødsfaldet. Bobeskatningen i de offentlige boer kan fortsætte ud over dette tidspunkt, medens skattepligten i de private boer går over til arvinger og ægtefællen, når der er forløbet 15 måneder fra dødsfaldet. Valget mellem, om boet skal skiftes offentligt eller privat, vil derfor i almindelighed

kunne ske, uden at det bliver nødvendigt at tage de skattemæssige forhold i betragtning.

Lovforslaget indeholder videre regler om, at skatten for tiden umiddelbart forud for dødsfaldet i det store antal tilfælde vil kunne anses for endeligt afgjort med de foreløbige skattebeløb, som afdøde har betalt. Herved opnås bl. a., at boet i vid udstrækning kan fritages for at indgive sædvanlig selvangivelse for afdøde for det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket.

Efter kildeskatteloven skal dødsboer ligesom personer svare foreløbig skat. En foreløbig beskatning af boerne vil imidlertid medføre betydelige praktiske vanskeligheder. Det må anses for mest hensigtsmæssigt, at skatten først betales, når indkomståret er udløbet, og den endelige skatteansættelse er foretaget. Lovforslaget indeholder derfor regler om, at dødsboerne skal betale skatten i en enkelt rate til en betalingstermin, der ligger efter indkomstårets udløb.

Foruden disse mere principielle afvigelser fra den vedtagne kildeskattelov er der i det foreliggende lovforslag indarbejdet en lang række mindre betydningsfulde ændringer. Disse ændringer er i vidt omfang begrundet i praktiske og administrative hensyn.

I det følgende er der i hovedtræk redegjort for:

- I. De hidtidige bestemmelser om beskatningen i forbindelse med død, gældende indtil overgangen til kildeskat.
- II. Bestemmelserne i kildeskatteloven.
- III. Bestemmelserne i det foreliggende lovforslag.

I. De hidtidige bestemmelser om beskatningen i forbindelse med død.

Efter de gældende regler bortfalder skattepligten ved død med udløbet af det kvartal, hvori dødsfaldet har fundet sted. Efterlader afdøde sig en enke, som han var sambeskattet med ved dødsfaldet, bliver enken selvstændigt skattepligtig fra begyndelsen af det efterfølgende kvartal. Dør en hustru, som er sambeskattet med sin mand, i et af de tre første kvartaler af skatteåret, skal der foretages en fornyet ansættelse af manden med virkning fra begyndelsen af det følgende kvartal. Enker eller enkemænd, der har levet i sædvanligt formuefællesskab med den afdøde ægtefælle, skal efter dennes død ansættes af begge ægtefællers fulde indkomst i det år, der ligger til grund for ansættelsen. Hvis det må forventes, at den efter % ende ægtefælles fremtidige indkomst bliver lavere end den således

ansatte indkomst, kan ansættelsen kræves nedsat tilsvarende.

Efter gældende regler indkomstbeskattes et offentligt skiftet bo kun, såfremt det er under skiftebehandling ved skatteårets begyndelse den 1. april, og dødsfaldet i øvrigt har fundet sted forud for det sidste kalenderår før ligningens foretagelse. Reglerne fører til, at kun de færreste boer bliver indkomstskattepligtige. Boets indkomstskattepligt ophører med udløbet af det skattehalvår, hvori bobehandlingen afsluttes. Indenlandske dødsboer er formueskattepligtige, hvis de ved skatteårets begyndelse den 1. april er under offentligt skifte, og formueskattepligten ophører først med udløbet af det skatteår, hvori bobehandlingen afsluttes. Dette gælder, selv om afslutningen sker i løbet af første skattehalvår.

Ved privat skiftebehandling foretages ingen beskatning af boet som sådant. De privat skiftende arvinger er indkomstskattepligtige af deres andele i indtægterne efter dødsfaldet og formueskattepligtige af deres andele i boets formue.

De gældende regler fører således til, at en del indtægter i tiden omkring dødsfaldet enten slet ikke beskattes eller kun kommer til delvis beskatning.

Det er imidlertid ikke blot rent tidsmæssigt, at der efter gældende regler ved død ikke sker en kontinuerlig beskatning af indkomsterne og formuens overgang til arvinger eller ægtefællen. Også på anden måde medfører de gældende regler, at beløb, der ellers er indkomstskattepligtige, ikke kommer til beskatning. Efter hidtidige regler er der adgang til at opskrive afdødes aktiver skattemæssigt og lade dem indgå i det offentligt skiftede bos åbningsstatus eller overgå til de privat skiftende arvinger til værdierne i handel og vandel på tidspunktet for dødsfaldet. Ved senere salg af aktivet kan det offentligt skiftede bo og de privatskiftende arvinger beregne den skattepligtige fortjeneste eller det eventuelle tab med den opskrevne værdi som anskaffelsessum. Opskrivningen bevirker således, at fortjenester, der er indvundet på afdødes aktiver i tiden indtil dødsfaldet, og som efter de almindelige regler er skattepligtige, ikke kommer til beskatning.

Heller ikke ved det offentligt skiftede bos udlæg af aktiverne til arvinger eller længstlevende ægtefælle er der efter gældende regler skattemæssig kontinuitet. Uanset til hvilken værdi aktivet er optaget i boets åbningsstatus, bliver det udlægsværdien, d. v. s. værdien i handel og vandel på udlægstidspunktet, som skal danne grundlag for arvingens eller ægtefællens skattemæssige afskrivninger på aktivet og for den avanøeløskatning, der skal ske ved senere salg.

II. Bestemmelserne i kildeskatteloven.

I kildeskatteloven, jfr. lovbekendtgørelse nr. 265 af 23. juni 1968, findes reglerne om beskatning i forbindelse med død i §§ 1, 11-20, 28-33, 35, 37, 38-40, 68, 71 og 86 A. Bestemmelserne er optrykt i bilag 1 til nærværende lovforslag.

Behandlingen af den oprindelige kildeskattelov, lov nr. 100 af 31. marts 1967, findes således omtalt i folketingstidende 1966-67, 2. samling:

Lovforslaget	Tillæg A . . .	sp. 65
Fremsættelsen		sp. 37
1. behandling		sp. 362
Udvalgsbetænkning	Tillæg B . . .	sp. 187
2. behandling		sp. 2711
Tillægsbetænkning	Tillæg B . . .	sp. 289
3. behandling		sp. 3080
Forslaget som vedtaget..	Tillæg C . . .	sp. 471

Ved lov nr. 189 af 31. maj 1968 er der gennemført forskellige ændringer af kildeskatteloven. Også i en del af de ovenfor omtalte bestemmelser om beskatning i forbindelse med død er der foretaget ændringer ved denne lov. Det drejer sig om bestemmelserne i §§ 15, 18, 20, 30 og 86 A. Behandlingen af lovforslaget findes således omtalt i folketingstidende 1967-68, 2. samling:

Lovforslaget	Tillæg A . . .	sp. 1545
Fremsættelsen		sp. 965
1. behandling		sp. 1718
Udvalgsbetænkning	Tillæg B . . .	sp. 101
2. behandling		sp. 3417
3. behandling		sp. 3925
Forslaget som vedtaget..	Tillæg C . . .	sp. 465

Kildeskattelovens regler om beskatning i forbindelse med død bryder på afgørende måde med de hidtidige regler. Dette hænger til en vis grad sammen med overgangen til kildeskat. Når beskatningen bygger på samtidighed, vil den skattepligtige komme til at svare skat af alle indtægter, som erhverves før dødsfaldet, og skattepligten vil derefter ophøre umiddelbart. Indtægter, der indvindes efter dødsfaldet, kommer arvingerne og den eventuelle ægtefælle til gode, og beskatningen må derfor også ske hos disse personer. Ofte overgår afdødes formuegoder først til arvinger og ægtefælle efter et mellemkommende offentligt skifte. Det offentligt skiftede bo er et selvstændigt retssubjekt, som oppebærer indtægterne, medens skiftebehandlingen står på. Boet må derfor i princippet være skattepligtigt af indtægterne i tiden fra dødsfaldet indtil dets afslutning. Først fra boets afslutning bliver arvinger og ægtefælle skattepligtige af indtægterne fra afdødes formuegoder.

Kildeskatteloven sikrer videre en kontinuerlig beskatning af afdødes aktiver, bl. a. varelagre, driftsmidler, forretningsgoodwill og spekulationsmæssigt erhvervede formuegenstande. Afskrivninger og nedskrivninger, der er foretaget på sådanne aktiver i afdødes levende live, vil i vidt omfang være foretaget med virkning for den skattepligtige indkomst. Ofte vil det bero på rene tilfældigheder, om aktiverne afhændes i den skattepligtiges levende live, eller om afhændelse først foretages af hans dødsbo. Beskatningen af fortjeneste ved afhændelser, som foretages af boet, bør derfor ske i samme omfang, som hvis afhændelserne var foretaget i den skattepligtiges levende live. Hvis boet ikke afhænder aktiverne til tredjemand, udlægges de til arvinger eller ægtefælle. Kildeskatteloven sidestiller skattemæssigt arveudlægget med et egentligt salg, således at den fortjeneste, der konstateres ved arveudtøgget, undergives beskatning i boet, hvis dette skiftes offentligt, eller hos afdøde ved en særlig afsluttende ansættelse, hvis der skiftes privat.

I det følgende er der i meget store træk redegjort for kildeskattelovens regler om beskatning i forbindelse med død.

1. Den afsluttende beskatning af afdøde.

Efter § 11 i kildeskatteloven ophører afdødes skattepligt ved dødsfald. For det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, er der betalt et foreløbigt skattetilsvaret af indkomst og formue. De foreløbige skatter reguleres efterfølgende på grundlag af en opgørelse over afdødes faktiske indkomst i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet. Fremgangsmåden, der følges ved denne regulering, beror på, hvordan dødsboet skiftes.

Er afdøde en selvstændigt skattepligtig person, og skiftes boet offentligt, skal indtægten i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet medregnes ved boets første indkomstansættelse, jfr. § 17, stk. 2, 1. pkt., i kildeskatteloven. Afdødes foreløbige skattetilsvaret godskrives til gengæld boet. Skiftes boet efter en selvstændigt skattepligtig person privat, skal der efter § 16, stk. 1, 1. pkt., foretages en afsluttende ansættelse af indtægterne i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

Dør en hustru, der er ansat særskilt til skat, skal der efter § 12 i kildeskatteloven foretages en afsluttende ansættelse af hendes særskilt beskattede indtægter i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet. Dette gælder både ved offentligt og privat skifte. En sådan afsluttende ansættelse efter § 12 af hustruens særskilt beskattede indtægter skal for øvrigt også foretages, når manden dør.

Overtages et fællesbo af den efterlevende ægtefælle til hensidende i uskiftet bo, er længstlevende indkomstskattepligtig også af afdødes indtægter fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet, medmindre der er tale om særskilt beskattet hustruindtægt. I disse tilfælde reguleres afdødes foreløbige skattetilsvaret således i forbindelse med slutskatteberegningen for længstlevende.

2. Beskatningen, når boet skiftes offentligt.

Det offentligt skiftede bo er efter kildeskatteloven et selvstændigt skattepligtssubjekt, jfr. § 1, nr. 6. Boet beskattes af løbende indkomst i tiden fra dødsfaldet til skæringsdagen i den endelige boopgørelse. Er afdøde en selvstændigt skattepligtig person, beskattes boet dog af indkomsten allerede fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, jfr. § 17, stk. 2, 1. pkt.

Efter § 31 i kildeskatteloven svarer boet endvidere skat af fortjenester, der konstateres ved salg eller arveudlæg af aktiverne i boet, for så vidt fortjenesterne efter almindelige regler er skattepligtige. Ved denne beskatning anses aktiverne for anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet af afdøde. Videre tages der hensyn til de skattemæssige afskrivninger, som er foretaget af afdøde, ligesom der lægges vægt på, om aktivet er anskaffet af afdøde som led i hans næringsvej eller i spekulationsøjemed.

Den længstlevende ægtefælle har — i modsætning til andre arvinger — efter kildeskatteloven adgang til at indtræde (succedere) i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiver, der udlægges til ham som bos- eller arvelod. I samme omfang længstlevende succederer skattemæssigt, fritages boet for at svare skat af de fortjenester, der konstateres ved udlægget, jfr. § 31, stk. 5.

§ 18 indeholder reglerne om det offentlige bos formueskattepligt. Boets formueskattepligt omfatter hele den formue, der er inddraget under skiftet. Skattepligten indtræder ved dødsfaldet. Var afdøde en selvstændigt skattepligtig person, anses den dog — ligesom indkomstskattepligten — for indtrådt fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Boet svarer kun formueskat for de indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

3. Beskatningen, når boet skiftes privat.

Kildeskatteloven behandler ikke det privat skiftede bo som et selvstændigt skattepligtssubjekt. Beskatningen af løbende indkomst under bobehandlingen og de fortjenester, som konstateres ved salg eller udlæg af afdødes aktiver, foretages enten i

forbindelse med en særlig afsluttende ansættelse for afdøde eller hos arvingerne eller den efterlevende ægtefælle.

Løbende indkomst under skiftebehandlingen beskattes hos arvinger og ægtefælle i forhold til deres andele i boet. Kår arvingerne og ægtefællen træffer aftale om fordeling af boets aktiver, bliver hver enkelt skattepligtig af indtægterne fra de aktiver, han modtager.

Efter § 30 i kildeskatteloven skal de fortjenester, der konstateres ved salg eller arveudlæg af boets aktiver i tiden indtil skiftets slutning, medregnes i den afsluttende ansættelse for afdøde. Beskatningen sker med udgangspunkt i afdødes skattemæssige anskaffelsessum (den nedskrevne værdi), og der lægges vægt på, om afdøde har anskaffet aktivet i **spekulationshensigt** eller som led i sin næringsvej.

Ligesom ved det offentligt skiftede bo har den almindelige arving ingen mulighed for at succedere i afdødes skattemæssige stilling vedrørende de aktiver, han får udlagt. Den længstlevende ægtefælle kan også her **frit** vælge mellem at få konstaterede fortjenester beskattet i boet eller succedere i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiver, som han får udlagt.

Formueskattepligten for en afdød person, hvis bo overtages til privat skifte, anses efter § 16, stk. 2, i kildeskatteloven for bortfaldet fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Do privat skiftende arvinger formuebeskattes til gengæld for hele dette indkomstår af de aktiver, som endnu er i behold ved årets udløb.

4. Beskatningen, når fællesboet overtages til hensiddens i uskiftet bo.

Efter § 15, stk. 1, i kildeskatteloven bliver den længstlevende ægtefælle, som overtager fællesboet til hensiddens i uskiftet bo, indkomstskattepligtig for hele det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Der foretages ingen beskatning af fortjenesterne på aktiverne i fællesboet, idet længstlevende efter § 29 succederer i afdødes skattemæssige stilling. Boets aktiver skal ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger og ved beskatning af fortjeneste ved salg behandles, som om de var anskaffet af længstlevende til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som tidligere er foretaget, skal anses for foretaget af længstlevende.

Ved overtagelsen af fællesboet til hensiddens i uskiftet bo bliver længstlevende formueskattepligtig for hele det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted.

5. Beskatningen ved skifte af et uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live.

Hvis det uskiftede bo skiftes i længstlevende ægtefælles levende live, gælder reglerne i § 15, stk. 2, og § 32 i kildeskatteloven. Længstlevende er indkomstskattepligtig af boets indtægter indtil dets slutning, og de fortjenester, der konstateres ved salg af fællesboets aktiver under skiftebehandlingen eller ved arveudlæg, beskattes hos længstlevende. Længstlevende kan ligesom ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet for sit vedkommende vælge at succedere i det uskiftede bos skattemæssige stilling vedrørende aktiver, der udlægges som bos- eller arvelod. Længstlevende er formueskattepligtig af fællesboets formue indtil begyndelsen af det indkomstår, hvori skiftebehandlingen slutes. Reglerne gælder, uanset om boet undergives privat eller offentlig skiftebehandling, og de gælder også ved udskiftning af enkelte arvelodder i det uskiftede bo.

6. Skattebetalingen.

Dødsboer svarer foreløbig skat af skattepligtig almindelig indkomst og formue efter reglerne i kildeskattelovens afsnit V. Særlig indkomstskat betales også af dødsboer i tre rater i det år, hvori skatten pålignes, jfr. § 1, nr. 11, i lov nr. 192 af 31. maj 1968 om ændring af lov om særlig indkomstskat m. v.

III. Bestemmelserne i det foreliggende lovforslag.

1. Skattepligtens ophor ved død. — Længstlevendes overtagelse af fællesboet til hensiddens i uskiftet bo. — Udlæg efter skiftelovens §57, stk. 1.

Når en person, der er fuldt skattepligtig her i landet, afgår ved døden, ophører skattepligten efter § 11 i kildeskatteloven ved dødsfaldet. Er afdøde en gift mand, bliver hustruen fra samme tidspunkt selvstændigt skattepligtig, jfr. forslaget § 12, stk. 1. Indtægter, som hustruen har haft i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori manden er død, og indtil dødsfaldet, og som skulle have været beskattet særskilt, medregnes efter § 12, stk. 2, i forslaget på almindelig måde i hendes skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket. Dette er en fravigelse af reglerne i den gældende kildeskattelov. Har en gift kvinde været ansat særskilt til skat, og afgår manden ved døden, skal der nemlig efter kildeskatteloven i alle tilfælde — hvad enten fællesboet skiftes, eller det overtages af hustruen til hensiddens i uskiftet bo — foretages en afsluttende ansættelse af de særskilt beskattede indtægter indtil dødsfaldet. Især praktiske hensyn taler for at opgive denne afsluttende ansættelse for hustruen.

Når en gift person dør, og den længstlevende ægtefælle i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtager fællesboet til hensiddens i uskiftet bo, skal der efter forslaget ikke foretages nogen selvstændig skatteansættelse for afdøde for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet. Den længstlevende overtager efter forslagets § 13, stk. 1, indkomstskattepligten for hele det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, ligesom den længstlevende i øvrigt indtræder i og overtager afdødes rettigheder og forpligtelser.

Reglen om, at længstlevende, der får boet udleveret til hensiddens i uskiftet bo, overtager indkomstskattepligten, gælder også, når hustruen dør. I disse tilfælde får den i almindelighed kun selvstændig betydning, hvis hustruen har haft særskilt beskattede indtægter. Disse indtægter skal efter den foreslåede regel medregnes til mandens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Også her skal der efter § 12 i den gældende kildeskattelov foretages en afsluttende ansættelse af hustruens særskilte indkomst indtil dødsfaldet. Som tidligere nævnt synes praktiske hensyn imidlertid at tale imod, at der foretages en sådan afsluttende ansættelse.

Ved overtagelsen af boet til hensiddens i uskiftet bo bliver længstlevende formueskattepligtig af hele fællesboet foruden af sit eventuelle særeje. Længstlevende bliver derimod ikke formueskattepligtig af afdødes eventuelle særeje. Afdødes eventuelle særeje formuebeskattes ikke i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet. Først fra dødsfaldet bliver boet formueskattepligtig af særejemidlerne, jfr. forslagets § 18, stk. 3.

De foreløbige indkomst- og formueskattebeløb, der er betalt inden dødsfaldet, godskrives længstlevende. Det gælder også de foreløbige formueskattebeløb, der er betalt vedrørende afdødes eventuelle særeje. De således godskrevne foreløbige skattebeløb skal sammen med foreløbige skattebeløb, som længstlevende betaler i den resterende del af indkomståret, modregnes i slutskatten for hele indkomståret efter reglerne i kildeskattelovens § 60.

For efterfølgende indkomstår er den længstlevende ægtefælle efter sædvanlige regler indkomstskattepligtig af de fulde indtægter af fællesboet og formueskattepligtig af hele fællesejet foruden af sit eget eventuelle særeje.

Reglerne i forslagets § 13, stk. 1, om længstlevendes overtagelse af fællesboet til hensiddens i uskiftet bo fraviges i et vist omfang, hvis der før udleveringen af boet, men i umiddelbar forbindelse

med dødsfaldet, har været foretaget offentlig eller privat skiftebehandling, jfr. forslagets § 20 C, stk. 1 og 2. Afsluttes skiftebehandlingen med hele fællesboets udlevering til længstlevende til hensiddens i uskiftet bo, beskattes indkomsten fra dødsfaldet hos længstlevende, jfr. § 20 C, stk. 1, 1. pkt. De særlige regler i §§ 14 og 15, hvorefter afsluttende ansættelse af afdøde som hovedregel kan undlades, finder dog også i disse tilfælde anvendelse. Er der forinden udleveringen skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer, anvendes de almindelige bobeskatningsregler i forslagets §§ 16-18 på indtægterne lige indtil skæringsdagen i den endelige boopgørelse, jfr. forslagets § 20 C, stk. 1, 3. pkt.

Efter skiftelovens § 57, stk. 1, kan længstlevende ægtefælle få dødsboet udlagt uden skiftebehandling, når skifteretten skønner, at der under hensyn til længstlevendes særlige rettigheder — herunder navnlig retten til at udtage værdier indtil 12.000 kr., jfr. skiftelovens § 62 b, stk. 2 — intet bliver at udlægge til arvingerne, og længstlevende erklærer at ville overtage ansvaret for afdødes gæld. I sådanne tilfælde er det fundet rimeligt at anvende tilsvarende regler som for hensiddens i uskiftet bo. Længstlevende bliver således indkomstskattepligtig af alle indtægterne i det år, hvori dødsfaldet har fundet sted, jfr. forslagets § 13, stk. 2. Længstlevende bliver desuden formueskattepligtig for hele dette år af formuen ved årets udløb. Formueskattepligten vil imidlertid kun blive aktuel i rene undtagelsessituationer. Da udlægget efter skiftelovens § 57, stk. 1, også omfatter afdødes eventuelle særeje, bestemmes det, at længstlevendes formueskattepligt tillige omfatter de aktiver, der hidrører fra afdødes særeje.

Ligesom ved det uskiftede bo fraviges reglerne i forslagets § 13, stk. 2, hvis der før udlægget efter skiftelovens § 57, stk. 1, har været foretaget offentlig eller privat skiftebehandling, jfr. forslagets § 20 C, stk. 3.

2. Den afsluttende beskatning af afdøde, hvis boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Ved den selvstændigt skattepligtige persons død foreligger der en foreløbig beskatning af hans indkomst og formue i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet. På tilsvarende måde vil der foreligge en foreløbig indkomstbeskatning, når en hustru, der er ansat særskilt til skat efter § 4, stk. 2, i kildeskatteloven, afgår ved døden.

Skiftes boet i disse tilfælde i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, må der tages stilling til, om de foreløbige skatter skal reguleres efter kildeskattelovens almindelige regler på grundlag af en slutskatteberegning.

Hvis afvigelserne mellem den foreløbige skat og slutskatten må antages kun at være ubetydelige, synes praktiske og administrative hensyn — og vel især hensynet til boet og skifteretten — at tale imod regulering. Ved at modificere kravet om efterfølgende regulering, vil der kunne tilvejebringes grundlag for en ordning, hvor det store antal af boer fritages for at indsende egentlig selvangivelse vedrørende afdødes indtægter i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet. Ofte vil boet og skifteretten i øvrigt være i den situation, at der i vid udstrækning savnes nøjagtige oplysninger om, hvilke indtægter afdøde har haft i denne periode.

Medens kildeskatteloven stiller ubetinget krav om, at der skal foretages en efterfølgende regulering af den foreløbige skattebetaling, er hovedreglen i det foreliggende lovforslag, at der ingen regulering skal ske.

Reglerne om, hvornår regulering af afdødes foreløbige skattebetaling kan undlades, og om, hvordan de nødvendige reguleringer skal foretages, findes i forslagets §§ 14 og 15. Reglerne er ens for offentlige og private boer. De anvendes ikke, hvis afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes, jfr. forslagets § 14, stk. 10. I så fald beskattes indkomsten for tiden før dødsfaldet i det hele efter reglerne i forslagets § 13, stk. 1, hos den længstlevende.

Efter forslagets § 14, stk. 1, skal afdødes skat af almindelig og særlig indkomst som hovedregel anses for endeligt afgjort med betalingen af de foreløbige indkomstskattebeløb, som forfaldt til betaling før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, der er indtjent før dette tidspunkt. Der skal alene foretages afsluttende ansættelse, slutskatteberegning og regulering af det foreløbige skattetilsvaret, hvis enten skattemyndigheden eller boet fremsætter krav derom, jfr. forslagets § 14, stk. 2. Skattemyndigheden kan kræve, at der foretages afsluttende ansættelse og regulering af skattetilsvaret, hvis slutskatten overstiger de foreløbige skatter med mindst 5.000 kr. Boet kan kræve ansættelse og regulering, hvis de foreløbige skatter overstiger slutskatten med mindst 2.000 kr. Da skattemyndigheden kun kan få gennemført en regulering af skattetilsvaret, hvis slutskatten overstiger de foreløbige skatter med mindst 5.000 kr., bør der i almindelighed heller ikke fremsættes krav om, at boet indsender egentlig selvangivelse, medmindre det må antages, at der er denne forskel på skatterne.

Når betalte foreløbige formueskatter ikke er nævnt i forslagets § 14, stk. 1 og 2, skyldes det, at

formueskattepligten enten vil falde helt bort, fordi boets formue ligger under formueskattegrænsen, eller vil overgå til den længstlevende ægtefælle eller boet fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, jfr. forslagets § 13, stk. 1, 2 og 3. pkt., § 18, stk. 2, og § 20, stk. 1. De betalte foreløbige formueskattebeløb godskrives i disse tilfælde henholdsvis ægtefællen og boet.

Praktiske hensyn taler for, at forslagets § 14, stk. 1 og 2, medtager særlig indkomstskat, uagtet der ikke svares foreløbig skat af særlig indkomst, jfr. § 1, nr. 11, i lov nr. 192 af 31. maj 1968 om ændring af lov om særlig indkomstskat m. v.

Skønnet over, om der er grund til at fremsætte krav om regulering af skattetilsvaret, bygger skattemyndigheden på den registrering af værdierne, som boet skal foretage. Registreringen skal ske inden fire måneder efter dødsfaldet. Afgøres boets behandlingsmåde senere end to måneder efter dødsfaldet, skal registreringen dog blot ske inden to måneder efter, at afgørelsen er truffet, jfr. forslagets § 14, stk. 3.

Ved registreringen skal der foretages en opgørelse over boets aktiver og passiver til værdien i handel og vandel på dødsdagen. For aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning, angives endvidere den værdi, hvortil aktivet er ansat ved afslutningen af sidste indkomstår, jfr. forslagets § 14, stk. 4. Desuden beregnes der for disse aktiver en forholdsmæssig afskrivning for tiden indtil dødsfaldet med samme af skrivningsprocenter, som blev anvendt i sidste indkomstår. Hvor der efter udgangen af sidste indkomstår er anskaffet eller solgt maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skal saldværdien fra sidste indkomstår forinden afskrivningen reguleres med anskaffelses- og salgssummer. For aktiver, som er anskaffet efter udgangen af sidste indkomstår, og som ikke afskrives under ét med aktiver, hvorpå afdøde afskrev i sidste indkomstopgørelse, foretages der ved registreringen ingen afskrivning. For varelagre angives værdien i handel og vandel, og der foretages nedskrivning på grundlag af disse værdier med samme procenter, som blev anvendt i sidste indkomstår. Bindende kontrakter, der blev gjort til genstand for nedskrivning i sidste indkomstår, og som stadig ikke er opfyldt, opføres til samme værdi som i sidste indkomstår.

Det må forudses, at skattemyndighederne bliver nødsaget til i ret væsentlig grad at yde skiftemyndigheder og arvinger vejledning ved udfærdigelse af opgørelsen. Der vil formentlig især blive tale om vejledning vedrørende de skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger.

Ved skønnet over, hvilket provenu en regulering

vil kunne indbringe, sammenholder skattemyndigheden de oplysninger, som er afgivet af boet ved registreringen, med alle øvrige oplysninger, der vil kunne tjene til belysning af afdødes indtægter i tiden indtil dødsfaldet, især afdødes seneste selvangivelse. Skønnet over indkomsten bygger i øvrigt på de skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, der er foretaget i forbindelse med registreringen. Hvis skattemyndigheden skønner, at der med de faste afskrivninger og nedskrivninger, som er foretaget ved registreringen, gennem en slutskatteberegning og regulering af skattetilsvaret vil kunne indvindes et merprovenu på mindst 5.000 kr., skal boet anmodes om at indgive en egentlig selvangivelse af indkomsten fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet, jfr. forslagens § 14, stk. 6. Selvangivelsen skal indsendes, inden der er forløbet to måneder fra det tidspunkt, boet har modtaget skattemyndighedens krav om afsluttende ansættelse. I den indkomstopgørelse, der lægges til grund for selvangivelsen, kan boet frit foretage skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger inden for lovens almindelige rammer. Boet er således ikke bundet til at benytte de samme skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som blev foretaget i forbindelse med registreringen. Det må imidlertid tages i betragtning, at såfremt der foretages større skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger end ved registreringen, vil boet ikke kunne opnå skattefrihed, jfr. forslagens § 16, stk. 2, nr. 2.

Hvis boet ønsker afsluttende ansættelse foretaget og regulering af skattetilsvaret gennemført, fordi det skønnes, at det foreløbige skattetilsvaret er mindst 2.000 kr. større end slutskatten, skal der gives skattemyndigheden meddelelse derom. Der skal endvidere indsendes sædvanlig selvangivelse. Såvel meddelelsen om, at regulering kræves foretaget, som selvangivelsen skal være indsendt inden fire måneder efter dødsfaldet. Afgøres boets behandlingsmåde senere end to måneder efter dødsfaldet, skal indsendelsen dog først finde sted inden to måneder efter, at afgørelsen er truffet.

Lovforslagets § 14 taler om, at boet indgiver opgørelse over de registrerede aktiver og passiver, fremsætter krav om afsluttende ansættelse og indgiver selvangivelse, uden at det tilkendegives, hvem der træffer beslutning herom. Dette spørgsmål må derfor afgøres på grundlag af almindelige skifteretlige regler. Disse regler finder også anvendelse ved boets indgivelse af selvangivelser i forbindelse med den egentlige bobeskatning samt ved boets eventuelle klage over de foretagne skatteansættelser samt klage efter forslagens § 33 A, stk. 4, over skattemyndighedens beregning af passivposter.

I forbindelse med fremsættelsen af nærværende lovforslag har finansministeriet anmodet justitsministeren om at lade skiftelovsudvalget overveje, hvorvidt der er grund til at lade andre regler end de nævnte finde anvendelse, når offentligt eller privat skiftede boer træffer beslutninger af den omhandlede art.

Registreringen af boets aktiver er af afgørende betydning for påbegyndelse af den bobeskatning, der skal foretages. Registreringskravet må derfor, hvor boet skiftes privat, være sikret med fornødne tvangsmidler. Efter forslagens § 14, stk. 5, kan registreringen fremtvinges ved pålæg af daglige bøder. Tvangsbøderne fastsættes af skifteretten. Skifteretten har endvidere mulighed for at bestemme, at boet overgår til offentlig skiftebehandling. Når der er forløbet tre måneder efter udløbet af den frist, som gælder for registreringen, skal boet overgå til offentlig skiftebehandling.

Efter forslagens § 14, stk. 9, kan hverken skattemyndigheden eller boet kræve regulering foretaget, hvis boet slutes, fordi afdøde intet har efterladt sig, eller hvis det udleveres til dækning af udgifterne i forbindelse med afdødes begravelse, jfr. skiftelovens § 10. Hvis afdøde efterlader sig en ægtefælle, som han var sambeskattet med, kan ægtefællen dog kræve afsluttende ansættelse foretaget, såfremt summen af de foreløbige skattebeløb overstiger slutskatten med mindst 2.000 kr., jfr. stk. 9, 2. pkt. Den overskydende skat skal udbetales til ægtefællen, selv om det er en anden end ægtefællen, der har fået boet udleveret til dækning af begravelsesomkostningerne. Reglen gælder kun til fordel for ægtefællen, den kan ikke anvendes til fordel for afdødes øvrige arvinger eller hans kreditorer.

Efter forslagens § 15 finder reglerne i § 14 tilsvarende anvendelse, når en særskilt beskattet hustru afgår ved døden, og boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. § 15 finder kun anvendelse på hustruens særskilt beskattede indkomst.

3. Beskatningen, når der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet foretages offentlig eller privat skiftebehandling.

a. Skattefri boer.

De nye regler i kildeskatteloven om dødsboskat vil medføre en ret betydelig arbejdsmæssig belastning for skifteretterne og for skattemyndighederne. Såvel administrative som sociale grunde må derfor kunne tale for, at offentligt og privat skiftede døds-

boer fritages for at svare skat, såfremt indtægterne vil være ubetydelige.

Bestemmelser om skattefrihed må udformes således, at de kommer til at omfatte de boer, hvor den skattepligtige indkomst på forhånd må antages at være ret lille. Udskillelsen af de skattefri boer må imidlertid ske på grundlag af kriterier, som lader sig konstatere uden væsentligt besvær og på et tidligt tidspunkt under skiftebehandlingen.

Reglen i forslaget § 16 gør skattefritagelsen betinget af, at boets aktiver og nettoformue ved dødsfaldet ikke overstiger beløb, som fastsættes i de årlige udskrivningslove. Størrelsen af aktiverne og nettoformuen er for så vidt kriterier, som er mindre egnede til bestemmelse af, hvor store indkomstskatter boet vil komme til at betale, hvis der gennemføres en bobeskatning; men de har den fordel, at de ret let lader sig konstatere på et tidligt tidspunkt under skiftebehandlingen. Aktiverne og nettoformuen vil fremgå af den registrering, som skal foretages efter forslaget § 14, stk. 3.

Hvis skattemyndigheden ikke kan godkende værdiansættelsen af et aktiv eller et passiv i registreringsopgørelsen, kan den efter forslaget § 16, stk. 3, kræve aktivet eller passivet vurderet af mænd, som udmeldes af skifteretten.

Forslagets § 16, stk. 1, fritager alene dødsboerne for at betale indkomstskat, d. v. s. skat af almindelig og særlig indkomst. Bestemmelsen omtaler ikke formueskatten, idet lovforslaget forudsætter, at der alene vil blive tale om skattefrihed for boer, hvis nettoformue såvel ved registreringen som ved arveudlægget ligger under den almindelige formueskattegrænse.

Da skattefriheden ikke blot omfatter indvundne fortjenester ved boets afhændelse af aktiver, men også de løbende indtægter, synes det rimeligt at foretage en vis tidsmæssig begrænsning af skattefriheden. En sådan begrænsning må i øvrigt også antages at ville kunne medvirke til, at bobehandlingen i almindelighed ikke trækkes i langdrag.

Efter forslaget § 16, stk. 2, nr. 1, kan dødsboet alene opnå skattefrihed, hvis skæringsdagen i den endelige boopgørelse lægges inden for de første 15 måneder efter dødsfaldet. Det er yderligere en betingelse, at boopgørelsen indsendes til skattemyndigheden inden udløbet af den nævnte frist.

Når fristen er foreslået fastsat til 15 måneder efter dødsfaldet, skyldes det, at skifteretterne har erfaring for, at langt det overvejende antal af de mindre dødsboer i praksis er færdigbehandlet, når der er forløbet godt et år efter dødsfaldet.

Efter § 16, stk. 2, nr. 2, er skattefriheden yderligere betinget af, at der ved den afsluttende ansæt-

telse efter forslaget § 14 af afdødes indkomst ikke er stillet krav om større skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger end de bundne afskrivninger og nedskrivninger, som er foretaget i forbindelse med registreringen, jfr. § 14, stk. 4. Hvis der ikke etableres en sådan forbindelse mellem afskrivningerne og nedskrivningerne ved den afsluttende ansættelse efter § 14 og skattefrihedsbestemmelsen i § 16, ville det skattefri bo uden nogen form for følgevirkning kunne foretage ekstraordinært store skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger ved den afsluttende ansættelse af afdøde.

Da arvinger og ægtefælle skattemæssigt overtager aktiverne i det skattefri bo til udlægsværdierne, jfr. § 33, stk. 2, må der nødvendigvis skabes en vis kontrol med, at arveudlægget foretages til værdierne i handel ogandel. Denne kontrol sker efter forslaget på to forskellige måder.

For det første er boets skattefrihed efter § 16, stk. 2, nr. 3, gjort betinget af, at summen af de nettoværdier, hvortil aktiverne efter den endelige boopgørelse udlægges til arvinger, ægtefælle og legatarer, ikke overstiger et beløb, der fastsættes i de årlige udskrivningslove. Beløbet forudsættes fastsat noget højere end den grænse for nettoformuen ved dødsfaldet, som er omtalt i forslaget § 16, stk. 1, 1. pkt.

Efter forslaget § 16, stk. 3, kan skattemyndigheden dernæst, hvor særlige grunde taler derfor, kræve udlægsværdierne efterprøvet ved vurdering. I det skattefri bo vil arvingerne, ægtefællen og legatarerne være interesserede i høje udlægsværdier for de aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger. Det samme gør sig gældende for så vidt angår aktiver, hvor fortjenesten ved salg gøres til genstand for beskatning med almindelig eller særlig indkomstskat. For at modvirke, at udlægsværdierne sættes højere end værdierne i handel ogandel, er der i § 16, stk. 3, 4. pkt., foreslået en regel om, at udgifterne ved vurderingen under nærmere angivne omstændigheder kan pålægges boet, ikke alene når udlægsværdierne er ansat for lavt, men også når de er ansat for højt.

Reglerne om skattefrihed for småboer gælder også, hvor boet udleveres til længstlevende ægtefælle, efter at der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer, medens resten af fællesboet udleveres til længstlevende til hensidde i uskiftet bo, jfr. § 20 C, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2, 2. pkt.

b. Beskattede boer.

Hovedreglerne om beskatning af boer, der skiftes

i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, findes i forslagets §§ 17-20, 28, 30-31, 33 og 33 A. Reglerne er ens for offentlige og private boer i de første 15 måneder efter dødsfaldet. Bobeskatningen i de offentlige boer kan fortsætte ud over dette tidspunkt, medens skattepligten i de private boer går over til arvingerne og den eventuelle ægtefælle, når der er forløbet 15 måneder fra dødsfaldet.

Boets skattepligt omfatter løbende indtægt og fortjenester, som indvindes i tiden fra dødsfaldet til den dag, der anvendes som skæringsdag i den endelige boopgørelse, jfr. forslagets § 17, stk. 1. Skiftes boet privat, omfatter bobeskatningen som nævnt kun indtægter og fortjenester, som indvindes i de første 15 måneder efter dødsfaldet, jfr. forslagets § 20, stk. 1. Fra det tidspunkt, der er valgt som skæringsdag i den endelige boopgørelse, beskattes indkomsterne hos den arving, ægtefælle eller legatar, der har fået aktivet udlagt, eller som skal have det udlagt, jfr. forslagets § 17, stk. 2. Fortsætter det private skifte ud over den nævnte frist på 15 måneder fra dødsdagen, overgår indkomstskattepligten fra fristens udløb til arvinger og ægtefælle, jfr. forslagets § 20, stk. 4, 2. pkt.

Hvis der inden skæringsdagen, henholdsvis 15 måneders fristens udløb i det privat skiftede bo, udlægges aktiver til arvinger, ægtefællen eller legatarer, overgår skattepligten vedrørende indtægter, som hidrører fra disse aktiver, til modtageren af arveudlægget allerede på udlægstidspunktet, jfr. § 17, stk. 2, 2. pkt., og § 20, stk. 1.

Boet svarer formueskat af hele den formue, der er inddraget under skiftet, jfr. forslagets § 18, stk. 1, og § 20, stk. 1. Formueskattepligten indtræder ved begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, medmindre afdøde efterlader sig en ægtefælle, der overtager fællesboet til hensidten i uskiftet bo, medens afdødes særeje skiftes. I så fald indtræder boets formueskattepligt først fra dødsfaldet. Afdødes særeje formuebeskattes således ikke i tiden fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

Boets formueskattepligt vedvarer i princippet, så længe det er under skiftebehandling. Det foreslås dog, at boet — ligesom efter kildeskatteloven — kun skal svare formueskat for de indkomstår, hvis afslutning ligger forud for skæringsdagen i den endelige boopgørelse. For hele det år, hvori skæringsdagen ligger, vil boets aktiver nemlig blive formuebeskattet hos de personer, som får dem udlagt, under forudsætning af, at aktiverne endnu er i behold hos udlægsmodtagerne ved indkomstårets slutning.

Såfremt det private skifte fortsætter efter udløbet af 15 måneders fristen, ophører boets formueskatte-

pligt ved begyndelsen af det indkomstår, hvori fristen udløber, jfr. forslagets § 20, stk. 4, 1. pkt.

Udlægges aktiver til arvinger, ægtefællen eller legatarer før skæringsdagen i den endelige boopgørelse, henholdsvis før udløbet af 15 måneders fristen i det privat skiftede bo, overgår formueskattepligten til modtageren af udlægget allerede fra begyndelsen af det indkomstår, hvori udlægget har fundet sted, jfr. forslagets § 18, stk. 5, 3. pkt., og § 20, stk. 1.

Reglerne i forslagets §§ 17 og 18 om skattepligtens indtræden og ophør gælder også de i kildeskattelovens § 2 omhandlede dødsboer, der behandles i udlandet.

Skattelovgivningens almindelige regler finder med enkelte modifikationer, som omtales nærmere nedenfor, anvendelse ved boets opgørelse af den skattepligtige almindelige og særlige indkomst. Det er også de almindelige regler, der finder anvendelse ved boets opgørelse af den skattepligtige formue. Indkomsten og formuen gøres op, og skatten beregnes og betales år for år. Det er hensigten, at der skal foretages en proportionalbeskatning af almindelig og særlig indkomst i dødsboerne, idet der dog forinden skattens beregning indrømmes et skattefrit bofradrag, jfr. forslagets § 35, stk. 2, og § 38 i kildeskatteloven. De dødsboer, der er omhandlet i kildeskattelovens § 2, får dog intet bofradrag, jfr. § 38, stk. 1.

Dødsboet benytter samme indkomstår som afdøde. Ved genoptagelse af et offentligt skiftet bo indtræder skattepligten først ved skifterettens beslutning om genoptagelse, og indkomståret begynder på dette tidspunkt, jfr. forslagets § 20 A, stk. 1.

Hvor indkomstperioden er mindre end et helt år — det vil der i almindelighed blive tale om i boets første og sidste indkomstår — skal der ikke forinden skatteberegningen foretages afpasning til helårsindkomst. Efter § 38, stk. 2, i kildeskatteloven indrømmes bofradrag med en tolvtedel af det helårlige beløb for hver måned i indkomstperioden. Boet kan også for sådanne indkomstår foretage skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger i fuldt omfang inden for skattelovgivningens almindelige rammer, idet saldo værdierne samtidig reduceres fuldt ud med de foretagne afskrivninger eller nedskrivninger. Reglen er dog fraveget i § 20 B, stk. 2, sidste pkt., der handler om skifte af uskiftet bo i længstlevendes levende live. Sluttes et sådant bo i det indkomstår, hvori begæringen om skifte blev imødekommet, kan boet ikke foretage skattemæssige afskrivninger. Afskrivningerne skal foretages af den arving eller ægtefællen, som har fået aktivet udlagt.

Dødsboet indtræder eller succederer i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiverne. Efter forslaget § 30, stk. 1, indgår aktiverne i boets første indkomstopgørelse med en begyndelsværdi, der beløbsmæssig svarer til den skattemæssige slutværdi, som er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst. Hvis afdødes foreløbige skattebetaling forud for dødsfaldet ikke er blevet reguleret på grundlag af en afsluttende indkomstansættelse, skal boet som begyndelsværdi anvende de skattemæssige værdier, som er angivet i opgørelsen efter farslagets § 14, stk. 3, med de reguleringer og bundne af- og nedskrivninger, der skal ske efter § 14, stk. 4.

Dødsboet lægger de nævnte begyndelsværdier til grund ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger og ved beregningen af fortjeneste eller tab ved salg af aktiver, hvorpå der kan afskrives eller nedskrives skattemæssigt.

I øvrigt behandles boets aktiver, som om de var anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet af afdøde eller den længstlevende ægtefælle, jfr. forslaget § 30, stk. 2. Såfremt aktivet er erhvervet i spekulationshensigt eller som led i næringsvejen, skal boet ved salg medregne fortjeneste eller tab ved indkomstopgørelsen efter de almindelige regler i § 5 a i statskatteloven.

Der er ikke i nærværende lovforslag taget stilling til, om dødsboet skal have adgang til at indtræde i afdødes skattemæssige stilling vedrørende hans henlæggelser til investeringsfonds, og der er heller ikke taget stilling til, om boet skal kunne indtræde i afdødes forskudsafskrivninger efter bekendtgørelsen om forskudsafskrivninger på visse anskaffelser af maskiner m. v. og bygninger. Det er hensigten, at disse spørgsmål skal undersøges nærmere i finansministeriet. For så vidt angår investeringsfondshenlæggelserne vil der kunne forventes fremsat ændringsforslag senere i indeværende folketingssamling.

Ved salg af aktiver til en arving eller ægtefælle, jfr. forslaget § 33, stk. 3, skal boet medregne fortjeneste eller tab ved indkomstopgørelsen på samme måde, som hvis afdøde selv havde solgt. Hvis aktiverne i boet ikke sælges, men udlægges til arvinger, ægtefællen eller legatarer, skal den fortjeneste eller det tab, som konstateres i forbindelse med arveudlægget, efter den gældende kildeskattelov henregnes til boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis aktiverne var blevet solgt af boet. Som afhændelssummer benyttes efter kildeskatteloven de beløb, hvortil aktiverne opføres i den endelige boopgørelse.

Kildeskattelovens regler om avancebeskatning i forbindelse med arveudlæg foreslås ophævet og erstattet af regler om tvungen skattemæssig indtræden (succession) i dødsboets stilling vedrørende aktiver, hvorpå der ved arveudlægget konstateres fortjeneste, og regler om tvungen udnyttelse i boet af fradragsretten for konstaterede tab, jfr. forslaget §§ 33, stk. 1, og 30, stk. 4.

Efter § 33, stk. 1, indtræder arvinger, ægtefælle eller legatarer i boets skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste. Ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger og ved beskatningen af fortjeneste og fradrag af tab ved salg behandles aktivet, som om det var anskaffet af arvingen, ægtefællen eller legataren til de tidspunkter og de beløb, hvortil det i sin tid er anskaffet af afdøde (eller ægtefællen). Eventuelle skattemæssige afskrivninger, som tidligere er foretaget enten af afdøde eller af boet, anses for foretaget af arvingen, ægtefællen eller legataren. Hvis aktivet er anskaffet af afdøde som led i hans næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktivet, foretaget af arvingen, ægtefællen eller legataren, medregnes ved opgørelsen af dennes skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis salget var foretaget af afdøde.

Den skattemæssige indtræden eller succession vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste, er tvungen. Lovforslaget giver ikke dødsboet adgang til at få foretaget en beskatning af fortjeneste i forbindelse med arveudlægget. Kun ved at sælge aktivet til en arving, ægtefællen eller tredje mand kan dødsboet få gennemført en beskatning af fortjenesten, jfr. om salg til arving eller ægtefælle lovforslagets § 33, stk. 3. Et salg til arving eller ægtefælle kan imidlertid kun gennemføres, såfremt der er enighed mellem boet og den køvende arving eller ægtefælle. I det offentligt skiftede bo må handelen indgås af skifteretten eller eksekutor, i det privat skiftede bo må handelen tiltrædes af samtlige arvinger. Når arvingen eller ægtefællen har købt aktivet af boet, skal han lægge den aftalte købspris til grund som skattemæssig anskaffelsessum ved foretagelse af skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger og ved beregning af fortjeneste eller tab ved senere salg af aktivet.

I et bo, hvor der kun er én arving, er det ikke muligt at foretage et egentligt salg af aktiver til arvingen. Såvel i det offentligt skiftede bo som i det private bo vil en sådan overdragelse, når der ses bort fra det skattemæssige, blive ganske indholdsløs. Da nearvingen imidlertid ikke bør stilles skatte-

mæssigt ringere end arvingen i et bo med flere arvinger, skal han efter lovforslagets § 30, stk. 5, kunne kræve, at boet beskattes af de fortjenester, der konstateres i forbindelse med arveudlægget. Vælger enarvingen at få den konstaterede fortjeneste beskattet i boet, skal udlægsværdien danne grundlag ved hans senere skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger og ved beregningen af fortjeneste eller tab i forbindelse med salg af aktivet.

Som nævnt skal tab, der konstateres ved udlæg af boets aktiver til arvinger, ægtefælle eller legatarer, søges udnyttet af boet ved fradrag i den skattepligtige indkomst. Dette gælder efter forslagets § 30, stk. 4, hvad enten udlægget finder sted under boets behandling eller i forbindelse med dets afslutning. Ved udfindelsen af det fradragsberettigede tab betragtes udlægsværdien som salgssum. Arvingen, legatøren eller ægtefællen, som får aktivet udlagt, benytter udlægsværdien som grundlag ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger og ved udfindelsen af fortjeneste eller tab ved senere salg af aktivet.

I lovforslagets § 31 findes forskellige regler om, hvorledes underskud i den skattepligtige indkomst hos afdøde vil kunne overføres til fradrag i boets indkomst for senere år på samme måde, som angivet i ligningslovens § 15. Efter ligningslovens regel kan et underskud hos en skattepligtig person fradrages i hans skattepligtige indkomst for de to indkomstår, der følger efter indkomståret med underskud. Kun i det omfang, underskuddet ikke kan rummes i indkomsten for det første af de to indkomstår, kan det videreføres til det sidste af indkomstårene.

Stk. 1 omhandler underskud hos afdøde i de to sidste indkomstår forud for det år, hvori dødsfaldet har fundet sted. Sådanne underskud kan overføres til fradrag i afdødes afsluttende indkomstansættelse og om nødvendigt i boets indkomst for dets to første indkomstår i overensstemmelse med reglerne i ligningslovens § 15.

Overførslen af underskud fra afdøde til dødsboet er gjort betinget af, at der er foretaget afsluttende ansættelse af afdøde efter § 14, stk. 2, eller § 15 af indkomsten i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og til dødsfaldet.

Underskud ved den afsluttende ansættelse af afdøde efter § 14, stk. 2, kan overføres til fradrag i boets skattepligtige indkomst efter reglerne i ligningsloven, jfr. forslagets § 31, stk. 2.

Såfremt boets skattepligtige indkomst viser underskud, kan dette videreføres til fradrag i boets skattepligtige indkomst for senere år efter reglerne

i ligningslovens § 15. Boet vil ikke gennem reglen i ligningslovens § 15 kunne opnå dækning for underskud, som konstateres ved den afsluttende ansættelse af boet. Også i øvrigt vil der forekomme tilfælde, hvor det viser sig vanskeligt at få et underskud udlignet alene gennem anvendelse af reglen i ligningslovens § 15. Det skyldes bl. a., at medens fortjenesterne kun beskattes i boet, hvis de er konstateret ved salg af aktivet, fradrages samtlige tab, der konstateres ved salg eller arveudlæg. Ligningslovens regel er derfor i forslagets § 31, stk. 3, suppleret med en bestemmelse om, at der på nærmere angivne betingelser skal kunne kræves refusion af betalte skatter til dækning af underskud, som det har vist sig umuligt at udnytte fuldt ud.

Skattetilbagebetalingen efter forslagets § 31, stk. 3, udgør 30 pct. af det underskud, som ikke kan dækkes ind gennem fradrag i boets indkomst for de efterfølgende to indkomstår. Dog kan tilbagebetalingen ikke overstige summen af de skattebeløb (almindelig og særlig indkomstskat samt formueskat) som afdøde, den med ham sambeskattede ægtefælle og boet har betalt af indkomst og formue i boets foregående indkomstår, i det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og i de to foregående indkomstår.

I en overgangsperiode vil det kunne blive nødvendigt, at skattetilbagebetalingen gøres betinget af, at boet fremlægger fornøden dokumentation for, hvilke skatter der er betalt i de indkomstår, der er omfattet af reglen.

Som allerede nævnt ophører bobeskatningen i det privat skiftede bo senest 15 måneder efter dødsfaldet, jfr. forslagets § 20, stk. 1. Såfremt det private skifte fortsætter efter fristens udløb, skal boet inden en måned indsende en opgørelse over boets stilling på 15 måneders dagen. Boet skal samtidig indsende sædvanlig selvangivelse vedrørende indkomsten i tiden fra afslutningen af sidste indkomstår til fristens udløb, jfr. forslagets § 20, stk. 3. Ved denne afsluttende indkomstopgørelse medregnes for det første boets løbende indkomst i den nævnte periode og de fortjenester, der i denne periode er indvundet ved salg af aktiver. Dernæst medregnes også fortjenester og tab, som kan konstateres på aktiver, der endnu ikke er udlagt ved fristens udløb. Ved beregningen af fortjeneste eller tab på aktiver, der ikke er udlagt ved fristens udløb, betragtes aktiverne for solgt ved fristens udløb til værdierne i handel og vandel, jfr. forslagets § 20, stk. 4, sammenholdt med stk. 2.

Samtidig med at boets indkomstskattepligt ophører ved 15 måneders fristens udløb, bliver de privat

skiftende arvinger og ægtefællen indkomstskattepligtige af deres andele i boet. De aktiver, som ikke er udlagt ved fristens udløb, og som derfor undergives avancebeskatning i boet, betragtes som anskaffet af arvingerne og ægtefællen i sameje til de værdier, der lægges til grund ved avancebeskatningen i boet. Arvingerne og ægtefællen vil som interessenter kunne foretage skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger på grundlag af anskaffelsessummen. Hvis formuegodet senere sælges, beskattes hver arving og den eventuelle ægtefælle efter de regler, der gælder for interessenter, af den fortjeneste, som konstateres på hans andel af godet. Sluttes samejet med en aftale om, at en eller flere af samejets deltagere skal overtage aktivet, beskattes de særlige arvinger på samme måde som ved salg til tredjemand.

Ved successionen efter reglerne i forslaget § 33, stk. 1, i afdødes skattemæssige stilling vedrørende et aktiv påføres arving, ægtefælle eller legatar pligt til at svare skat af den fortjeneste, der ville kunne konstateres, hvis boet solgte aktivet. Skattepligten bliver først aktuel, når den succederende senere sælger aktivet, og det er naturligvis en forudsætning for beskatning, at fortjenesten stadig består på salgstidspunktet. Det er under skiftebehandlingen vel som oftest ikke muligt at forudse, om fortjenesten vil kunne fastholdes, bl. a. fordi det alene vil bero på den succederende selv, hvornår aktivet skal sælges, og skattepligten gøres aktuel. Hertil kommer, at det ikke er til at forudsige, hvor stor skatten af en given fortjeneste vil blive for den succederende. Skatten vil blive bestemt af, hvilken indkomst den succederende har på salgstidspunktet. Det ses klart, når fortjenesten skal medregnes til den succederendes almindelige skattepligtige indkomst. Videre må det tages i betragtning, at de skatte-regler, der gælder ved skiftet, muligvis er ændret, når aktivet sælges.

Lige så vanskeligt det er at forudberegne skatten, er det at skønne sikkert over virkningen af, at den succederende er henvist til at fortsætte afdødes skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger på aktivet.

Til trods for vanskelighederne ved at forudse de skattemæssige følger af successionen bør der dog sikkert ud fra almindelige rimelighedsbetragtninger på en eller anden måde ved selve fordelingen tages hensyn til de skattemæssige byrder, den succederende overtager sammen med aktivet. I lovforslaget sker det på den måde, at der i tilknytning til aktiverne i den endelige boopgørelse optages passivposter til udliugning af de succederen-

des eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende aktiverne, jfr. § 33 A, stk. 1. Passivposterne beregnes af skattemyndigheden på grundlag af de fortjenester, som ville være fremkommet, hvis aktiverne var blevet solgt af boet til de værdier, hvortil de udlægges. Hvis fortjenesten ved salg af et aktiv skal medregnes til den almindelige indkomst, udgør passivposten 30 pct. af fortjenesten. Skal fortjenesten medregnes til den særlige indkomst, udgør passivposten 25 pct. af fortjenesten.

Som formuleringen af § 33 A, stk. 1, viser, er det meningen, at passivering skal tages i betragtning ved beregningen af arveafgift. Et forslag om ændring af arveafgiftsloven vil kunne forventes fremsat på et senere tidspunkt i indeværende folketingsamling.

Da passiveringen ikke blot skal have betydning ved arvedelingen, men også ved beregningen af arveafgift, må den foretages, selv om der kun er en enkelt person, som er berettiget i boet.

I forslaget § 33 A, stk. 3, bestemmes det, at successionsgrundlaget, d. v. s. det anskaffelsestidspunkt og den anskaffelsessum, som den succederende arving skal lægges til grund ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger og ved beregningen af fortjeneste eller tab ved senere salg, er afgjort på bindende måde i forbindelse med passiveringen. Det samme gælder spørgsmålet om, hvorvidt aktivet skal anses for erhvervet som led i næringsvej eller i spekulationsøjemed. Passiveringen kan påklages efter reglerne i forslaget § 33 A, stk. 4, af boet og af den arving, som succederer. Klage skal fremsættes inden fire uger efter, at der er modtaget meddelelse om beregningen af passivbeløbet. Klagen behandles efter de almindelige regler om klage over skatteansættelser. Når der bortses fra den nævnte klageadgang, vil hverken den succederende, boet eller medarvingerne m. fl. senere kunne anfægte de omstændigheder, der er lagt til grund for successionen.

4. Skifte af uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live.

Reglerne om beskatning ved skifte af et uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live findes i forslaget § 20 B og § 32. Beskatningen foretages med enkelte modifikationer på samme måde som ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Skattepligten vedrørende fællesboets indtægter overgår efter forslaget § 20 B, stk. 1, fra længstlevende til boet på det tidspunkt, hvor skifteretten imødekommer begæringen om, at boet tages under skiftebehandling. Formueskattepligten overgår til boet fra begyndelsen af det pågældende indkomstår.

Der gælder samme regler om skattepligtens ophør som ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, jfr. § 20 B, stk. 4, sammenholdt med § 17, stk. 1 og 2, § 18, stk. 4, og § 20, stk. 1.

Inden en måned efter, at skifteretten har imødekommet begæringen om, at boet kan tages under skiftebehandling, skal der efter forslagens § 20 B, stk. 2, indsendes en opgørelse over de aktiver og passiver, som er inddraget under skiftet. For aktiver, der kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning, angives tillige saldoværdierne i længstlevendes sidste skattemæssige status. Indsendelsen af den nævnte opgørelse kan ved privat skiftebehandling fremtvinges gennem pålæg af daglige bøder, som fastsættes af skifteretten. Skifteretten har endvidere mulighed for at lade boet overgå til offentlig skiftebehandling. Når der er forløbet tre måneder efter udløbet af indsendelsesfristen, skal boet overgå til offentlig skifte.

Reglerne om skattefrihed i forslagens § 20 B, stk. 3, svarer til, hvad der gælder ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Boet er fritaget for at betale indkomstskat, hvis aktiverne og nettoformuen ifølge opgørelsen ikke overstiger de samme beløb, som er omtalt i forslagens § 16, stk. 1. Ligesom ved skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skattefriheden betinget af, at boet sluttes inden for et tidsrum på 15 måneder. Det er ligeledes en betingelse, at summen af de netto værdier, hvortil aktiverne efter den endelige boopgørelse udlægges til arvinger, ægtefælle og legatarer, ikke overstiger et beløb, der fastsættes i de årlige udskrivningslove.

Reglerne i § 20, stk. 2-4, om beskatning ved privat skifte af fortjeneste på aktiver, der endnu ikke er udlagt ved udløbet af fristen på 15 måneder, gælder efter forslagens § 20 B, stk. 4, også, hvor det uskiftede bo skiftes i længstlevende ægtefælles levende live.

Efter forslagens § 32, stk. 1, indtræder boet i længstlevende ægtefælles skattemæssige stilling vedrørende aktiverne. Ved den første ansættelse af boet skal der ved indkomstopgørelsen som begyndelsesværdi for aktiverne anvendes den skattemæssige værdi, hvortil aktivet er ansat ved afslutningen af sidste indkomstår. For maskiner, inventar og lignende driftsmidler reguleres saldoværdien med anskaffelses- og salgssum for aktiver, der er anskaffet eller solgt efter udgangen af sidste indkomstår.

Reglerne om, at boet selv skal udnytte fradragetsretten for tab, som konstateres ved salg eller udlæg af aktiver, jfr. § 30, stk. 4, og om enarvingens adgang til at kræve fortjenesterne ved arveudlæg

beskattet i boet, jfr. § 30, stk. 5, er ligeledes overført til også at gælde ved de her nævnte skifter.

I lovforslagets § 32, stk. 2 og 3, findes forskellige regler om, hvorledes underskud i den skattepligtige indkomst hos længstlevende eller boet kan overføres til fradrag i indkomsten for senere år. Stk. 2 omhandler underskud hos længstlevende i de to sidste indkomstår forud for det indkomstår, hvori skiftebegæringen imødekommes. Sådanne underskud søges i det efterfølgende indkomstår fradraget først hos længstlevende, dernæst hos boet. I det omfang underskuddet ikke kan udlignes fuldt ud herved, føres det videre til næste indkomstår til fradrag først hos længstlevende, sidst hos boet. Stk. 3 omhandler underskud hos længstlevende eller boet for indkomstår under skiftet. Et sådant underskud skal først og fremmest søges udlignet ved overførsel til fradrag i det andet skattepligtssubjekts indkomst for det år, hvori underskuddet er konstateret. Hvis underskuddet ikke dækkes fuldt ud på denne måde, kan det skattepligtssubjekt, som har konstateret underskuddet, videreføre resten efter reglerne i ligningslovens § 15. I de efterfølgende to indkomstår, som er omfattet af ligningslovens regel, kan der ikke på ny foretages overførsel til det andet skattepligtssubjekt.

Reglerne om overførsel af underskud er også her suppleret med en bestemmelse om, at der på nærmere angivne betingelser skal kunne kræves en refusion af betalte skatter til dækning af underskud hos boet, som det har vist sig umuligt at udnytte fuldt ud, jfr. forslagens § 32, stk. 4.

Afsluttes skiftebehandlingen med hele boets fornyede udlevering til hensidde i uskiftet bo, skal den foretagne beskatning ophæves. Længstlevende beskattes på ganske normal måde, som om skifte ikke havde fundet sted, af samtlige indtægter og fortjenester, som er indvundet under skiftebehandlingen, jfr. forslagens § 20 B, stk. 5.

I forslagens § 20 B, stk. 6, og § 32, stk. 5, indeholdes særlige regler om tilfælde, hvor der kun skiftes med enkelte af arvingerne, medens resten af boet udleveres til fortsat hensidde i uskiftet bo. Længstlevende beskattes i disse tilfælde af løbende indkomst i boet indtil skæringsdagen i den endelige boopgørelse samt af fortjeneste, der konstateres i forbindelse med boets salg eller udlæg af aktiver. Tab på solgte eller udlagte aktiver skal fradrages ved længstlevendes indkomstopgørelse. Arvingen, der skiftes med, indtræder ikke i længstlevendes skattemæssige stilling vedrørende aktiver, han får udlagt. Aktiverne anses for anskaffet af ham til udlægsværdierne.

De her nævnte regler adskiller sig på afgørende måde fra bestemmelserne i forslaget § 20 C, stk. 1, 3, pkt., og stk. 2, 2.-4. pkt., om tilfælde, hvor fællesboet udleveres til længstlevende til hensidde i uskiftet bo, efter at der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer. Hvor der skiftes med enkelte arvinger i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, finder de almindelige bobeskatningsregler anvendelse. Skiftes der først med arvingerne, når længstlevende gennem nogen tid har hensiddet i uskiftet bo, foretages ingen egentlig bobeskatning. Længstlevende beskattes som omtalt af løbende indkomst og medregner fortjenester og tab, som boet konstaterer ved salg eller udlæg af aktiverne.

De særlige regler i forslaget § 20 B, stk. 0 og 6, må ses på baggrund af længstlevendes frie adgang til når som helst at få det uskiftede bo taget under skiftebehandling. Hvis bobeskatningsreglerne, herunder reglerne om skattefrihed for små boer, fandt anvendelse i disse særlige tilfælde, hvor skiftebehandlingen sluttes med boets hele eller delvise fornyede udlevering til længstlevende, ville længstlevende blive tilskyndet til at fremsætte krav om skiftebehandling alene med det reelle formål for en tid at kunne drage fordel af reglerne om bobeskatning.

5. *Ændring af skifteform — Genoptagelse af et offentligt eller privat skiftet bo.*

Reglerne om ændring af skifteform findes i forslaget § 20 C. Stk. 1 omhandler tilfælde, hvor et dødsbo, som er taget under offentlig skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, udleveres til den længstlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, eventuelt efter at der forinden er skiftet med enkelte arvinger eller med legatarer. Stk. 2 omhandler den tilsvarende situation, hvor der mellem dødsfaldet og udleveringen til hensidde i uskiftet bo har været privat skiftebehandling. De to bestemmelser er allerede omtalt ovenfor.

I forslaget § 20 C, stk. 4, omhandles tilfælde, hvor et bo, der har været under offentlig skiftebehandling, udleveres til privat skifte, efter at der er forløbet 15 måneder fra dødsfaldet. Sker overgangen fra offentlig til privat skiftebehandling, inden der er forløbet 15 måneder, gælder § 20, stk. 1. Den bobeskatning efter § 20, stk. 2-4, som ellers foretages, når det privat skiftede bo fortsætter ud over 15 måneders fristen, gennemføres her efter 20 C, stk. 4, fra udleveringstidspunktet. Bestemmelsen vil formentlig i praksis medføre, at udlevering ikke finder sted efter 15 måneders fristens udløb. § 20 C, stk. 5, omhandler tilfælde, hvor et privat skiftet bo tages under offentlig skiftebehandling på et tids-

punkt, hvor der allerede er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet. Bobeskatningen er her ophørt allerede ved vidløbet af 15 måneders fristen, og den genindtræder ikke, selv om boet overgår til offentlig skiftebehandling. Arvingerne og ægtefællen er fortsat skattepligtige i forhold til deres andele i boet.

Forslagets § 20 A, stk. 1, omhandler genoptagelse af offentligt skiftede boer. Boet undergives skattepligt efter reglerne i §§ 17 og 18, idet skattepligten dog først indtræder ved skifterettens beslutning om genoptagelse. Boets indkomstår begynder at løbe fra skifterettens beslutning om genoptagelse. Boet kan ikke opnå skattefritagelse efter reglerne i § 16. Det privat skiftede bo bliver ved genoptagelsen ikke undergivet selvstændig skattepligt. Arvinger og ægtefællen er hver for sig skattepligtige i forhold til deres andele i boet. Reglerne gælder også i tilfælde, hvor genoptagelsen finder sted, inden der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet.

Som allerede nævnt flere steder må der i tilknytning til nærværende lovforslag gennemføres forskellige ændringer, tildels af ren teknisk art, i en række andre skattelove. De nødvendige lovforslag vil blive fremsat tidligst muligt med henblik på vedtagelse i indeværende folketingsssamling. Et par af de vigtigste ændringer skal kort omtales her.

Landsskatteretsloven må ændres med henblik på behandlingen af klager vedrørende skatteansættelsen af boer og skattemyndighedernes beregning af passiveringsbeløb.

Arveafgiftsloven må tilpasses reglerne i nærværende lovforslag. Der må gennemføres en vidtstrakt koordinering af beskatningsregler og arveafgiftsregler.

I Ligningsloven, loven om særlig indkomstskat og afskrivningsloven må der foretages en del tekniske ændringer, ligesom der må indføres forskellige specialregler i tilknytning til den skattemæssige succession ifølge nærværende lovforslag. Videre må regler sikre, at dødsboet på et tidligt tidspunkt under skiftebehandlingen kan få oplysning om skattemyndighedens stilling til de spørgsmål, der er af betydning for passiveringen.

Endelig må ikrafttrædelsesloven til kildeskatte-loven tilpasses nærværende lovforslag, og i udskrivningsloven for indkomståret 1970 må der indføres regler om dødsboers beskatning, herunder om den beskatningsprocent, der skal finde anvendelse, og om afgrænsningen af de skattefri boer.

Til lovforslagets *enkelte bestemmelser* bemærkes følgende:

Til § 1, nr. 6.

Reglen i § 1, nr. 6, i kildeskatteloven er begrænset til boer, der er undergivet offentlig skiftebehandling. Efter forslaget skal også de privat skiftede boer undergives selvstændig skattepligt, dog længst i en periode på 15 måneder regnet fra dødsfaldet, jfr. § 20, stk. 1, eller fra det tidspunkt, hvor skifteretten imødekommer begæringen om, at det uskiftede bo kan tages under skiftebehandling i længstlevendes levende live, jfr. § 20 B, stk. 4.

Til § 12.

§ 12, stk. 1, svarer i realiteten til reglen i § 13 i den gældende kildeskattelov.

Efter § 12 i kildeskatteloven skal der for den særskilt beskattede hustru, når en af ægtefællerne afgår ved døden, foretages en afsluttende ansættelse af de særskilt beskattede indtægter i tiden indtil dødsfaldet. Især praktiske hensyn taler imidlertid imod at foretage en sådan afsluttende ansættelse. Hvor manden dør, skal hustruen derfor efter lovforslagets § 12, stk. 2, blot medregne særskilt beskattet indkomst, som hun har indtjent før dødsfaldet, i den indkomstopgørelse, som hun skal foretage for året, hvori dødsfaldet har fundet sted. Dør den særskilt beskattede hustru, anvendes reglen i lovforslagets § 15 på den særskilt beskattede indkomst fra indkomstårets begyndelse til dødsfaldet.

§ 12, stk. 1 og stk. 2, 1. pkt., omfatter også tilfælde, hvor mandens skattepligt ophører ved bortrejse til udlandet.

Til § 13.

§ 13, stk. 1, svarer til § 15, stk. 1, i den gældende kildeskattelov, blot er der foretaget visse ændringer i formuleringen.

Reglen gælder også, når ægtefællerne på grund af faktisk ophævelse af samlivet ikke sambeskattes ved den ene ægtefælles død.

Reglen finder kun anvendelse, hvor den længstlevendes overtagelse af fællesboet til hensidder i uskiftet bo finder sted i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Der må således ikke forinden udleveringen have fundet offentlig eller privat skiftebehandling sted. Det vil derimod ikke hindre regiens anvendelse, at boet har henstået på udløb af proklama. Finder hensidder i uskiftet bo således ikke sted i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, men først efter mellemkommende påbegyndt offentlig eller privat skiftebehandling, anvendes reglerne i § 20 C, stk. 1 og 2.

Bestemmelserne om den længstlevendes overtagelse af skattepligten af indtægterne i tiden før dødsfaldet gælder, selv om der ved siden af fællesboet, der over-

tages til hensidder i uskiftet bo, foreligger et særeje, som undergives privat eller offentlig skiftebehandling, jfr. § 14, stk. 10. Forslagets § 13, stk. 1, 3. pkt., omfatter også foreløbige formueskattebeløb, som er betalt af afdødes eventuelle særeje. Herved undgås en deling af de betalte foreløbige formueskattebeløb.

§ 13, stk. 2, svarer til § 15, stk. 3, i den gældende kildeskattelov. Alene formuleringen er ændret.

Udlægget efter skiftelovens § 57, stk. 1, skal ikke tages op til efterprøvelse, fordi det siden viser sig, at de foreløbige skattebeløb, der er betalt i tiden indtil dødsfaldet, er for store. Den overskydende skat indgår således ikke i boet, men godskrives den længstlevende ægtefælle. Længstlevende hæfter ligesom i det uskiftede bo efter almindelige regler for eventuel restskat.

Til §§ 14 og 15.

Reglerne i § 14 omhandler beskatningen af den selvstændigt skattepligtige person, medens § 15 omhandler beskatningen af den særskilt beskattede hustru. De finder alene anvendelse, hvor offentligt eller privat skifte foretages i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Har den længstlevende ægtefælle forinden skiftebehandlingens påbegyndelse haft boet udleveret til hensidder i uskiftet bo, gælder reglerne i forslaget § 13.

§§ 14 og 15 kan ikke anvendes på skatterne af indkomsten i indkomståret forud for det år, hvori dødsfaldet har fundet sted. Det gælder, selv om afdøde ikke nåede at indgive selvangivelse vedrørende denne indkomst. Hvor selvangivelsen ikke er indgivet af afdøde inden dødsfaldet, skal den indgives af boet. I denne selvangivelse kan boet inden for lovens rammer frit foretage skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger. De skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, der foretages i forbindelse med selvangivelsen, har også betydning ved registreringen af boet, jfr. § 14, stk. 4.

§ 14, stk. 1, omhandler de foreløbige indkomstskattebeløb, som forfaldt før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, der er indtjent før dette tidspunkt. Forfaldstidspunktet har betydning for B-skatterne. Eventuelle restancer vedrørende B-skat skal betales af boet, selv om der i øvrigt ikke foretages regulering af skattebetalingen efter stk. 2. Boet skal ligeledes indbetale A-skatter, som med urette ikke er blevet indeholdt. Også i indtægterne umiddelbart forud for dødsfaldet, hvor der efter almindelige regler først efter dødsfaldet skal foretages indeholdelse af skat, skal indeholdelse uanset dødsfaldet gennemføres, og skatten skal medregnes til det foreløbige skattetilsvaret, som er omtalt i stk. 1.

I forslaget § 14, stk. 2, anvendes begreberne „restskat“ og „overskydende skat“ i den betydning, der er tillagt dem henholdsvis i § 61, stk. 1, og § 62, stk. 1, i kildeskatteloven. Det forhold, at afdøde er i restance med betalingen af foreløbig B-skat, eller at der med urette er indeholdt for lidt i foreløbig A-skat, er uden betydning for afgørelsen af, om boet eller skattemyndigheden kan kræve afsluttende ansættelse foretaget. Overstiger de foreløbige B-skattebeløb med forfaldsdag før dødsfaldet eksempelvis slutskatten med 2.300 kr., vil boet kunne kræve afsluttende ansættelse, selv om afdøde er i restance med 300 kr. eller mere.

Opgørelsen efter forslaget § 14, stk. 3, indgives til brug for skattemyndigheden ved afgørelsen af, om den skal kræve afsluttende ansættelse. Heri ligger bl. a., at skønnet over, om der vil kunne opnås et skatteprovenu på mindst 5.000 kr., må bygge på de bundne skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, der foretages i opgørelsen efter reglerne i § 14, stk. 4.

Efter § 14, stk. 3, 2. pkt., udskydes fristen for indgivelse af opgørelsen, såfremt boets behandlingsmåde afgøres senere end 2 måneder efter dødsfaldet. Boets behandlingsmåde må anses for afgjort, når der er taget stilling til, om der skal ske offentligt eller privat skifte. Det er ikke nødvendigt, at der i et **offentligt** skiftet bo er truffet beslutning om, hvorvidt gælden skal vedgås. Hvor boet behandles af skifteretten, må fristen i 2. pkt. således regnes fra det tidspunkt, hvor retten træffer bestemmelse om denne behandling. Hvor boet behandles ved eksekutor, må der lægges vægt på tidspunktet for bevillingens udfærdigelse, og ved det private skifte må fristen regnes fra udleveringen.

Ved registreringen af boet skal der efter forslaget § 14, stk. 4, afgives følgende oplysninger:

- a. En opgørelse over aktiver og passiver til værdien i handel og vandel ved dødsfaldet, jfr. 1. pkt. og stk. 3.
- b. En opgørelse over de skattemæssige værdier (de nedskrevne værdier — saldo værdierne), hvortil aktiverne var ansat ved afslutningen af sidste indkomstår, jfr. 1. pkt.
- c. En opgørelse over skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, jfr. 2.-6. pkt. Afskrivningerne skal ske på grundlag af de skattemæssige værdier ved afslutningen af sidste indkomstår, reguleret med køb og salg i mellemtiden, og med de procenter, som blev anvendt sidste år. Afskrivningsprocenten fra sidste indkomstår anvendes, selv om den skattemæssige afskrivning i sidste indkomstår har været omfattet af de begrænsninger,

der gælder for afskrivning på aktiver, anskaffet i sidste halvdel af indkomståret. Efter bestemmelsen skal afskrivningen være forholdsmæssig, d. v. s. stå i forhold til indkomstperiodens **længde**. Det gælder alle afskrivninger, men ikke nedskrivninger. For varelagre og kontrakter gælder særlige regler i 4. og 5. pkt.

Det må påhvile skattemyndigheden at give skifteretten underretning, når opgørelsen fra et privat skiftet bo ikke er indgivet inden for den fastsatte tidsfrist, således at tvangsmidlerne, som er nævnt i forslaget § 14, stk. 5, kan bringes i anvendelse. Et bo, som er overgået til offentlig skiftebehandling efter reglerne i 3. pkt., må på ny kunne udleveres til privat skifte, når opgørelsen er indgivet.

Forlaget § 14, stk. 9, gælder til fordel for hustruen og, jfr. § 15 i visse tilfælde for manden. Reglens anvendelse medfører ikke, at boet skal genoptages. Det gælder, selv om tilbagebetalingen ville **have** bragt boet op over den grænse, der sædvanligvis er gældende ved udlæg for begravelsesomkostningerne. Reglen finder også anvendelse, hvor en anden end længstlevende har fået udlæg for begravelsesomkostningerne.

Til § 16.

Reglen finder kun anvendelse, hvor boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, og det er en betingelse, at skiftet ikke slutter med hele boets udlevering **til** længstlevende ægtefælle til hensidten i uskiftet bo, jfr. § 20 C, stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, 1. pkt. Har boet forinden skiftebehandlingen været udleveret til længstlevende ægtefælle til hensidten i uskiftet bo, gælder reglerne i § 20 B, stk. 3. Anvendelsen af sidstnævnte regler er imidlertid betinget af, at skiftebehandlingen ikke slutes med fornyet udlevering af hele boet til hensidten i uskiftet bo, og at der ikke blot skiftes med enkelte af arvingerne, jfr. § 20 B, stk. 5 og 6.

Selv om boet først bliver bekendt med eksistensen af et passiv, når den i § 14, stk. 3, nævnte opgørelse er indgivet, må passivet dog tages i betragtning ved afgørelsen af, om boet kan opnå skattefrihed. Tilsvarende må skattefriheden bortfalde, såfremt det senere viser sig, at der var flere aktiver i boet end antaget ved registreringen, for så vidt den forøgede mængde af aktiver bringer boet op over grænserne for skattefrihed.

Ved beregningen af størrelsen af boets aktiver og nettoformue benyttes værdierne i handel og vandel ved dødsfaldet, således som de er angivet i opgørelsen efter § 14, stk. 3.

Efter § 16, stk. 1, 2. pkt. sammenholdt med § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., skal der ved beregningen af aktiver

og nettoformue ske en sammenlægning af fællesboet og afdødes eventuelle særeje, hvis fællesboet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Skiftes fællesboet først, efter det har været udleveret til længstlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, gælder for dette bos vedkommende bestemmelsen i § 20 B, stk. 3. Længstlevendes særeje må, i det omfang det efter skiftelovens § 57, stk. 2, 2. pkt., er inddraget under skiftet, tages i betragtning ved afgørelsen af, om boet er skattefrit. Det forhold, at § 16, stk. 1, 2. pkt., benytter udtrykket „hele boets formue" betyder ikke, at der ved afgørelsen af, om boet kan opnå skattefrihed, skal tages hensyn til løsøre, som efter almindelige regler ikke medregnes til den skattepligtige formue. Det fremgår af henvisningen til § 18, stk. 1, 1.-3. pkt., som vedrører formueskattepligten.

§ 16, stk. 1, 3. pkt., om tilbagebetaling af eventuelle indeholdte eller betalte foreløbige formueskattebeløb medfører en forskelsbehandling af mand og hustru. Hvis manden dør, udbetales formueskattebeløbene til boet. Dør hustruen, får manden godsrevet formueskattebeløbene. Boet er, uanset om det er manden eller hustruen, der dør, formueskattepligtig af den formue, som er inddraget under skiftet, allerede fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket. Reglerne svarer til § 18, stk. 3, i den gældende kildeskattelov, og de er bl. a. begrundet i, at det ikke er muligt at gennemføre en opdeling af de betalte foreløbige formueskattebeløb. Hvis ægtefællen overtager fællesboet til hensidde i uskiftet bo, medens kun afdødes særeje skiftes, udbetales de foreløbige formueskattebeløb til længstlevende. Det gælder, hvad enten det er manden eller hustruen, der er afgået ved døden. Dette harmonerer også med, at særboets formueskattepligt først indtræder fra dødsfaldet, jfr. § 18, stk. 3, og § 20, stk. 1.

Det skattefrie bo må fritages for at indgive selvangivelse, uagtet bestemmelsen i § 16 kun omfatter indkomstskatterne. Som nævnt i de almindelige bemærkninger er det forudsat, at grænserne for boernes skattefrihed fastsættes således, at der ikke vil kunne blive tale om formuebeskatning. Efter § 81 i kildeskatteloven kan finansministeren fastsætte regler om, at selvangivelsen under nærmere angivne betingelser kan erstattes af en erklæring, der kun omfatter visse af indkomst- og formueforholdene.

I de i § 16, stk. 2, under nr. 1-3 nævnte tilfælde beskattes boet af indkomsten fra dødsfaldet, jfr. § 17, stk. 1, og § 20, stk. 1.

Skattefriheden bortfalder ikke, fordi arveudlægget sker efter udløbet af 15 måneders fristen ifølge § 16, stk. 2, nr. 1. Blot skal skæringsdagen i den ende-

lige boopgørelse ligge inden for 15 måneder efter dødsfaldet, og den afsluttende opgørelse skal være indsendt inden dette tidspunkt.

I det skattefrie bo indtræder arvinger, ægtefælle eller legatarer ikke i boets skattemæssige stilling vedrørende aktiverne, jfr. § 33, stk. 2. Nettoværdierne i § 16, stk. 2, nr. 3, skal derfor også opgøres uden nogen form for passivering, jfr. § 33 A, hvor-efter der alene skal foretages passivering i tilfælde, hvor der sker en skattemæssig succession. Selvom fællesboet skiftes samtidig med afdødes særeje i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, kræver § 16, stk. 2, nr. 3, ikke, at der skal ske en sammenlægning af nettoværdierne i de endelige boopgørelser.

Bestemmelserne i § 16, stk. 3, svarer til en del af § 18 i arveafgiftsloven. Med henblik på at få tilvejebragt en vidtstrakt koordinering af bobeskatningen og arveafgiftsreglerne vil der som nævnt senere i indeværende folketingssamling blive fremsat forslag om ændring af arveafgiftsloven. Der vil bl. a. blive stillet forslag om, at skattemyndighedernes efterprøvelse af udlægsværdierne også skal ske med henblik på arveafgiftsberegningen. Skattemyndighederne må således også efterprøve værdierne i tilfælde, hvor der ikke er grund til at betvivle boets ret til skattefrihed.

Bestemmelsen i § 16, stk. 3, 4. pkt., om boets betaling af udgifterne ved vurderingen bør bringes i anvendelse, når der er grund til at antage, at boet, arvingerne, ægtefællen eller legatarer har søgt at opnå en skatte- eller afgiftsmæssig fordel ved at angive for høje eller for lave værdier.

Til § 17.

§ 17 svarer til § 17, stk. 1, 1. pkt., i kildeskatteloven. Bestemmelsen anvendes, når der skiftes offentligt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, eller boet overgår fra privat til offentlig skiftebehandling inden 15 måneder efter dødsfaldet. Har boet forinden skiftebehandlingen været udleveret til længstlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, gælder reglerne i § 20 B, stk. 1.

Efter § 17, stk. 1, ophører boets indkomstskattepligt på den dag, der anvendes som skæringsdag i den endelige boopgørelse. Skattepligten genindtræder ikke, blot fordi repartitionen ankes, eller de skattemæssige afgørelser påklages. Kun hvis den oprindelige skæringsdag ikke fastholdes, forlænges indkomstskattepligten.

Efter stk. 2, 1. pkt., overgår indkomstskattepligten til arvingerne, ægtefællen og legatarerne fra skæringsdagen i den endelige boopgørelse. Dette gælder, selv om arveudlægget først foretages nogen tid efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse.

Til § 18.

Efterlader afdøde sig en ægtefælle, og har der bestået helt eller delvis formuefællesskab i ægteskabet, vil også den del af fællesboet, som den længstlevende ægtefælle før dødsfaldet havde rådighed over — hans bodel — være inddraget under skiftebehandlingen og formueskattepligten. Det samme gælder med hensyn til den del af længstlevendes særeje, som — undtagelsesvis — er inddraget under skiftet med henblik på fyldestgørelse af vederlagskrav fra arvingerne, jfr. skiftelovens § 57, stk. 2, 2. pkt. Indtægterne af boformuen, således som den er fastlagt i § 18, stk. 1, beskattes hos boet, jfr. § 17, stk. 1, 2. pkt.

Efter § 18, stk. 2, 1. pkt., indtræder dødsboets formueskattepligt fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket. For afdøde ophører formueskattepligten samtidig, jfr. § 11 i kildeskatteloven. Bestemmelserne i § 18, stk. 2, 2. pkt., og stk. 3, svarer til § 16, stk. 1, 3. pkt., og der kan derfor tildels henvises til bemærkningerne herom foran.

§ 18, stk. 5, svarer til § 18, stk. 5, i den gældende kildeskattelov, blot er formuleringen ændret en del.

Til § 20.

§ 20 anvendes ved privat skifte, som finder sted i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet eller efter boets overgang fra offentlig skiftebehandling, når overgangen sker, inden der er forløbet 15 måneder fra dødsfaldet. Har boet forinden skiftebehandlingen været udleveret til længstlevende ægtefælle til hensiden i uskiftet bo, gælder reglerne i § 20 B, stk. 1. Hvis overgangen fra offentlig til privat skiftebehandling først sker, når der er forløbet 15 måneder fra dødsfaldet, gælder § 20 C, stk. 4.

Opgørelsen efter § 20, stk. 2, kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af skifteretten, jfr. henvisningen til § 14, stk. 5, 2. pkt. Det er tanken, at opgørelsen skal lægges til grund for arveafgiftsberegningen og således træde i stedet for arveanmeldelsen efter §§ 26 og 29 i arveafgiftsloven. Efter arveafgiftslovens § 30 forhøjes arveafgiften med en tredjedel, såfremt arveanmeldelsen ikke indgives inden udløbet af de foreskrevne frister. Det vil være rimeligt at knytte lignende retsvirkninger til overskridelse af fristen i § 20, stk. 2, i lovforslaget.

Selvangivelsen efter § 20, stk. 3, skal indgives samtidig med opgørelsen inden en måned efter udløbet af 15 måneders fristen. Indgives selvangivelsen for sent, vil de sædvanlige virkninger af for sen selvangivelse finde anvendelse.

Arvinger, ægtefælle og legatarer succederer ikke i boets skattemæssige stilling vedrørende aktiver,

som endnu ikke er udlagt ved fristens udløb. Fortjeneste og tab, som konstateres på disse aktiver, medregnes ved boets indkomstopgørelse. Da der ikke sker nogen succession, skal der ej heller foretages passivering vedrørende disse aktiver, jfr. § 33 A, stk. 1. Hvis boet beskattes efter § 20, stk. 4, 3. pkt., af fortjeneste på aktiver, der er tillagt en legatar, men som endnu ikke er udlagt ved 15 måneders fristens udløb, må spørgsmålet om, hvorvidt boet kan kræve skatten refunderet hos legataren, bero på en konkret fortolkning af den ret, der er tillagt ham ved testamentet.

Fra 15 måneders fristens udløb bliver arvinger og ægtefælle skattepligtige i forhold til deres andele i boet, jfr. § 20, stk. 4, 2. pkt. Deres skattepligt omfatter også aktiver, som er tillagt en legatar, men som endnu ikke er udlagt ved fristens udløb, idet skattepligten vedrørende sådanne aktiver først fra udlægstidspunktet overgår til legataren. Spørgsmålet om, hvorvidt arvinger og ægtefælle kan kræve skatten refunderet hos legataren, må bero på en konkret fortolkning af den ret, der er tillagt ham.

Til § 20 A.

Ved genoptagelse af et offentlig skiftet bo begynder boets indkomstperiode ved skifterettens beslutning om at tage boet under skiftebehandling. Behandles boet som eksekutorbo i henhold til en tidligere eksekutorbevilling, regnes tidspunktet fra skifterettens udlevering af boet til eksekutor. Skal der udfærdiges ny eksekutorbevilling, regnes tidspunktet fra bevillingens udfærdigelse. Reglerne i § 20 A om boer, der genoptages, gælder også, hvor boet oprindeligt er udlagt for begravelsesomkostningerne eller efter skiftelovens § 57, stk. 1. Efter § 4, stk. 1, 3. pkt., i ikrafttrædelsesloven til kildeskatteloven er genoptagelsestidspunktet afgørende for, om kildeskattelovens regler skal finde anvendelse på genoptagelsesboet. Det er således uden betydning, om det oprindelige bo har været undergivet skattepligt efter kildeskattelovens regler.

Til § 20 B.

Ordene i stk. 1 „det tidspunkt, hvor skifteretten har imødekommet begæringen om skifte“ dækker også situationer, hvor en ægtefælle eller en arving efter arvelovgivningen har krav på, at boet tages under skiftebehandling. Der sigtes til det tidspunkt, hvor skifteretten beslutter at tage boet under offentlig skiftebehandling eller udleverer boet til privat skifte. Skal boet behandles som eksekutorbo, regnes fristen fra bevillingens udfærdigelse.

Opgørelsen efter stk. 2 kan hos det privat skiftede bo fremtvinges gennem pålæg af tvangsbøder, der

fastsættes af skifteretten. Skifteretten kan endvidere bestemme, at boet overgår til offentlig skiftebehandling. Når der er forløbet tre måneder efter udløbet af fristen ifølge 1. pkt., skal boet tages under offentlig skiftebehandling.

Der foretages ingen deling af de skattemæssige afskrivninger for det indkomstår, hvori begæringen om skifte imødekommes. Længstlevende kan intet afskrive, idet retten til at afskrive for hele året tilkommer boet eller den person, der inden indkomstårets udløb har fået aktivet udlagt. Længstlevende kan derimod med virkning for den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori begæringen om skifte imødekommes, foretage skattemæssige nedskrivninger på varelagre og kontrakter (såkaldte bindende kontrakter). I opgørelsen skal angives de nedskrevne værdier, jfr. stk. 2, sidste pkt.

Ifølge § 32, stk. 1, skal boet som begyndelsesværdi for aktiverne anvende den skattemæssige værdi, hvortil de var ansat ved afslutningen af sidste indkomstår forud for skifterettens imødekommelse af begæringen om skifte. For maskiner, inventar og lignende driftsmidler reguleres saldoværdien med anskaffelses- og salgssum for aktiver, der er anskaffet eller solgt efter udgangen af sidste indkomstår. For varelagre og kontrakter anvendes værdierne ifølge opgørelsen efter § 20 B, stk. 2.

Efter § 20 B, stk. 3, er boet inden for de almindelige rammer fritaget for indkomstskattepligt. Hvis afdøde har haft et særeje, skal dette tages i betragtning ved afgørelsen af, om fællesboet kan opnå skattefrihed. Særet medregnes til de værdier, aktiver og nettoformue havde ved dødsfaldet. Reglen svarer til § 16, stk. 1, 2. pkt., som anvendes, når fællesboet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Ifølge § 20 B, stk. 3., 3. pkt., kan boet ikke opnå skattefrihed,

- a. hvis skæringsdagen i den endelige boopgørelse ligger mere end 15 måneder efter, at begæringen om skifte er imødekommet, eller opgørelsen først indsendes efter dette tidspunkt, eller
- b. hvis summen af de nettoværdier, hvortil aktiverne efter den endelige boopgørelse udlægges til arvinger, ægtefælle og legatarer, overstiger det beløb, der er fastsat i udskrivningsloven.

Idet skiftebegæringens imødekommelse i øvrigt træder i stedet for dødsfaldet, gælder efter stk. 4 de almindelige regler om indkomstskattepligtens omfang, dens indtræden og ophør, jfr. §§ 17 og 20, stk. 1, om formueskattepligtens omfang, dens indtræden og ophør, jfr. §§ 18 og 20, stk. 1, om beskattningen af det privat skiftede bo ved 15 måneders fristens udløb, jfr. § 20, stk. 2-4, og om overgang

efter 15 måneders fristens udløb fra offentlig til privat skiftebehandling og omvendt, jfr. § 20 C, stk. 4 og 5.

Reglen i stk. 5 må sammenholdes med § 20 C, stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 2, 1. pkt., der omhandler tilfælde, hvor udleveringen finder sted efter skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Ligeledes må reglen i stk. 6 sammenholdes med § 20 C, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2, 2.-4. pkt., der omhandler tilfælde, hvor boet udleveres til længstlevende, efter at der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skiftet med enkelte arvinger eller legatarer. Under de almindelige bemærkninger foran er baggrunden for disse regler nærmere omtalt.

Det er i § 20 B, stk. 6, forudsat, at længstlevende hos arvingerne kan søge refusion af skattebeløb vedrørende indtægter og fortjenester i boet. Refusionskravet må ikke blot omfatte almindelig indkomstskat, men også særlig indkomstskat, uagtet den særlige indkomstskat først bliver pålydende og betalt efter indkomstårets udløb. Den længstlevendes refusionskrav optages som passiv ved afslutningen af det partielle skifte. Sidste punktum i stk. 6 tager sigte på tilfælde, hvor det først under skiftebehandling viser sig, at udskiftningen kim kommer til at omfatte enkelte arvelodder.

Til § 20 C.

Stk. 1, 1. og 2. pkt., omhandler tilfælde, hvor offentligt skifte, påbegyndt i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, afsluttes med hele boets udlevering til hensidde i uskiftet bo. Er skiftebehandling først påbegyndt, efter at boet har været udleveret til længstlevende til hensidde i uskiftet bo, gælder derimod § 20 B, stk. 5. Der henvises til bemærkningerne ovenfor om denne bestemmelse. Efter stk. 1, 1. og 2. pkt., svarer længstlevende indkomstskat fra dødsfaldet og formueskat fra og med det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. §§ 14 eller 15 anvendes på indkomsten fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet. Overtager længstlevende derimod fællesboet til hensidde i uskiftet bo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, beskattes denne indkomst efter § 13, og §§ 14 og 15 finder ikke anvendelse.

Efter § 20 C, stk. 1, 3. pkt., gennemføres en egentlig bobeskatning i tilfælde, hvor der forinden udleveringen til hensidde i uskiftet bo er skiftet med enkelte arvinger eller legatarer. Boet beskattes af indkomsten fra dødsfaldet og indtil udleveringen til hensidde i uskiftet bo, og det svarer formueskat for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil slutningen af

det indkomstår, der ligger forud for boets udlevering. Boet kan opnå skattefrihed efter de almindelige regler i § 16. §§ 14 eller 15 finder anvendelse på afdødes indkomst fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet. Udleveringen til længstlevende af den del af fællesboet, der ikke udskiftes, sidestilles med udlæg, og længstlevende succederer ligesom de udskiftede arvinger i boets skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste, jfr. § 29, stk. 4, og § 33, stk. 1. Tab, som konstateres ved udlæg, skal fradrages af boet, jfr. § 30, stk. 4. Ved arvedelingen foretages passivering efter reglerne i § 33 A. stk. 1 og 2.

Stk. 2 omhandler overgangen fra privat skifte til uskiftet bo, hvor det private skifte er foregået i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Reglerne svarer ganske til stk. 1, blot kan bobeskatningen, hvor der skiftes med enkelte arvinger eller med legatarer, ikke strække sig ud over et tidsrum på 15 måneder fra dødsfaldet.

Til § 20 D.

§ 20 D træder i stedet for § 86 A i den gældende kildeskattelov, men har i øvrigt et videre område. § 86 A omhandler kun skifteretternes pligt til at meddele de skattemæssige myndigheder oplysning om, hvorledes et dødsbo behandles, herunder om, hvem der repræsenterer boet eller arvingerne.

I § 33 A, stk. 2, sidste pkt., er finansministeren bemyndiget til at fastsætte regler om boernes tilvejebringelse af oplysninger til brug ved beregningen af passivposter.

Til § 28.

§ 28 svarer til § 28 i den gældende kildeskattelov.

Efter statsskattelovens § 8, stk. 10, 2. pkt., kan dødsboer ved indkomstopgørelsen fratække beløb, der er udbetalt den længstlevende ægtefælle som renter eller udbytte af bosloden og arvinger som renter eller andet udbytte af arvekapitalen. De omhandlede beløb er indkomstskattepligtige for modtagerne. Derimod er egentlige acontoudbetalinger af arv ikke indkomstskattepligtige for modtagerne. I praksis har det ofte voldt vanskeligheder at afgøre, om der har været tale om de nævnte, for modtagerne indkomstskattepligtige rente- eller udbyttebetalinger eller i stedet om blotte acontoudbetalinger af arv.

Efter forslaget skal et dødsbo indkomstbeskattes af alle indtægter under boets behandling. I overensstemmelse hermed bestemmer § 28, at de som renter eller udbytte af arvemidler udbetalte beløb ikke kan fratrækkes ved boets indkomstopgørelse og ikke skal henregnes til modtagernes skattepligtige indkomst.

Noget andet skal gælde med hensyn til egentlige arbejds- eller administrationsvederlag, som af et bo udbetales en arving, den længstlevende ægtefælle eller en legatar for bestyrelsen — helt eller delvis — af den under skiftet inddragne formue, herunder den andel af fællesformuen, hvorover den længstlevende indtil dødsfaldet har haft rådigheden. Sådanne vederlag skal efter § 28, 2. pkt., kunne fratragtes af boet, ligesom de — som andre arbejdsindtægter og lignende — skal medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

§ 28, 1. pkt., finder ikke anvendelse på rente ifølge et egentligt gældsforhold. Var afdøde i gæld til en arving, kan boet ved indkomstopgørelsen fradrage renter under bobehandlingen. Renterne skal til gengæld — ligesom andre renteindtægter — medregnes ved arvingens indkomstopgørelse.

Til § 29.

Bestemmelserne i stk. 1 omfatter både tilfælde, hvor hensiden i uskiftet bo finder sted i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, jfr. § 13, stk. 1, og — med enkelte modifikationer, som fremgår af § 29, stk. 2, — tilfælde, hvor dette først sker, efter at offentligt eller privat skifte har været påbegyndt, dog under forudsætning af, at der ikke er sket nogen udskiftning, jfr. § 20 C, stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 2, 1. pkt. Længstlevende indtræder (succederer) i disse tilfælde i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiverne. Successionen omfatter såvel aktiver med fortjeneste som aktiver, hvorpå der konstateres tab. De almindelige regler om arvingers og ægtefællens succession findes i § 33. Der er den skattemæssige succession begrænset til aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste. Vedrørende successionen henvises i øvrigt nærmere til bemærkningerne nedenfor til § 33. Underskud i afdødes skattepligtige indkomst kan overføres til fradrag i længstlevendes skattepligtige indkomst efter ligningslovens regler. Reglerne i § 31 om underskud gælder derimod ikke.

Hvis et fællesbo som helhed udleveres til hensiden i uskiftet bo, efter at det i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været undergivet skiftebehandling, jfr. § 20 C, stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 2, 1. pkt., skal der ved længstlevendes indkomstopgørelse som begyndelsesværdi for boets aktiver anvendes den skattemæssige slutværdi, som er lagt til grund ved den afsluttende ansættelse af afdødes indkomst. Hvis der som følge af §§ 14 eller 15 ikke er foretaget afsluttende ansættelse, anvendes i stedet de skattemæssige værdier, som er angivet i opgørelsen efter § 14, stk. 3, med de reguleringer og af- og nedskrivninger, der skal ske efter § 14, stk. 4. Underskud i afdødes skattepligtige indkomst

kan i disse tilfælde kun overføres til fradrag i længstlevendes skattepligtige indkomst, hvis der efter §§ 14 eller 15 er foretaget en afsluttende indkomstansættelse for afdøde.

Stk. 4 omhandler udlevering af fællesboet, efter at der i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet er skiftet med enkelte arvinger eller legatarer. Her gælder de almindelige regler om, at dødsboet skal udnytte tab, som konstateres ved udlæg af boets aktiver, jfr. § 30, stk. 4, at arvingerne og ægtefællen samt legatarer succederer i boets skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste, jfr. § 33, stk. 1, og at der skal ske en passivering vedrørende disse sidstnævnte aktiver, jfr. § 33 A, stk. 1 og 2. § 31 gælder, når der konstateres underskud i afdødes eller boets skattepligtige indkomst. Der er ikke som i § 29, stk. 1 og 2, mulighed for at overføre et underskud i afdødes skattepligtige indkomst til fradrag i længstlevendes skattepligtige indkomst.

TÜ § 30.

Stk. 1 omhandler begyndelsesværdierne i den første indkomstansættelse af boer, der tages under offentlig eller privat skiftebehandling i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet. Hvor skifte først finder sted, efter at boet har været udleveret længstlevende til hensiden i uskiftet bo, er begyndelsesværdierne omtalt i § 32, stk. 1, 2.-4. pkt.

Stk. 2 og 3 omhandler dødsboets indtræden (succession) i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiverne, hvorpå der konstateres fortjeneste. Stk. 2 vedrører det anskaffelsestidspunkt og den anskaffelse-sum, der skal lægges vægt på ved foretagelsen af skattemæssige afskrivninger og ved avancebeskatning i forbindelse med salg af aktivet. Stk. 3 omhandler den subjektive succession.

Anskaffelsestidspunktet har i flere retninger skattemæssig betydning, det gælder således f. eks. ved foretagelse af skattemæssige afskrivninger på bygninger og særlige installationer i bygninger, jfr. afskrivningslovens §§ 22 og 23, og ved afhændelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jfr. § 16 C, stk. 1 og 2, i ligningsloven. Det er hensigten senere i denne folketingssamling at fremsætte ændringsforslag til ligningsloven, loven om særlig indkomstskat og afskrivningsloven med henblik på at søge gennemført forskellige modifikationer i reglerne om, at dødsboet skal regne med samme anskaffelsestidspunkt som afdøde.

Såfremt afdøde har anskaffet aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer forud for 1. januar 1962, må boet kunne anvende kursværdien på denne dato som anskaffelse-sum, for så vidt dette viser sig at

være det mest fordelagtige, jfr. § 7, stk. 3, i loven om særlig indkomstskat.

Ved boets succession i afdødes skattemæssige stilling til fast ejendom opnår det ret til de procenttillæg til anskaffelse-summen, som tilkom afdøde, jfr. § 7 A i loven om særlig indkomstskat. De yderligere procenttillæg, som boet opnår ret til under skiftebehandlingen, beregnes på samme grundlag som de varierende procenttillæg før dødsfaldet. For aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer anvender boet samme skattemæssige anskaffelse-sum, som var gældende for afdøde.

Ved boets afhændelse af fast ejendom, som hidrører fra afdøde, må det i § 7 A, stk. 6, i loven om særlig indkomstskat omtalte fradrag udfindes uden hensyntagen til, om afdøde inden for de sidste fire indkomstår har benyttet 40.000 kr.s-reglen i stk. 6, 2. pkt.

I forbindelse med skiftebehandlingen foretages efter § 33 A en passivering, som skal tages i betragtning ved bodelingen. Ved passiveringen lægges vægt på, om fortjeneste ved salg af aktivet skal medregnes til almindelig eller særlig indkomst. Af den grund er det nødvendigt, at det under skiftebehandlingen på bindende måde bliver afgjort, om et aktiv skal beskattes som spekulations- eller næringsobjekt, jfr. statsskattelovens § 5 a.

Efter investeringsfundsloven kan afdødes investeringsfondshenlæggelser alene overtages af den længstlevende ægtefælle. Det er yderligere en betingelse, at længstlevende overtager fællesboet til hensiden i uskiftet bo, og at afdødes virksomhed tilhører fællesboet. Som omtalt under de almindelige bemærkninger ovenfor vil der i tilknytning til nærværende lovforslag senere i denne folketingssamling blive fremsat forslag om visse ændringer i investeringsfundsloven.

§ 30, stk. 4, omhandler tab, som konstateres ved udlæg af boets aktiver til arvinger, ægtefælle eller legatarer. For så vidt tabene i øvrigt kan fradrages efter skattelovgivningens almindelige regler, skal fradraget ske i boets indkomst for det indkomstår, hvori det konstateres, d. v. s. ved den endelige bo-opgørelse eller ved aktivets udlæg på et tidligere tidspunkt. Arvinger, ægtefælle eller legatarer har således ingen mulighed for at succedere i afdødes skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres tab.

For aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer må konstateringen af, om der foreligger fortjeneste eller tab, ske på grundlag af en fællesopgørelse for samtlige aktier m. v., som dødsboet besidder i det pågældende selskab. Tab foreligger, såfremt den skattemæssige anskaffelse-sum for aktierne m. v.

er større end værdien i handel og vandel. Er den skattemæssige anskaffelsessum mindre end værdien i handel og vandel, konstateres fortjeneste, og arvingen, ægtefællen eller legataren er henvist til at succedere i afdødes skattemæssige stilling efter reglerne i § 33, stk. 1. Der skal succederes, selv om fortjenesten er så lille, at boet ved afhændelse af aktierne ikke var kommet til at svare skat på grund af fradrags reglen i § 7, stk. 6, i loven om særlig indkomstskat.

Dødsboet kan ligesom andre skattepligtige ikke fradrage tab, som konstateres på fast ejendom, jfr. § 2, nr. 13, i loven om særlig indkomstskat. Hvor der ikke konstateres fortjeneste på en fast ejendom, d. v. s. hvor udlægs værdien ikke er større end den regulerede anskaffelsessum, jfr. § 7 A i loven om særlig indkomstskat, som boet kan benytte ved salg, bor modtageren af udlægget henvises til at anvende udlægs værdien som skattemæssig anskaffelsessum. Der foreligger ikke skattemæssig succession, og modtageren af udlægget vil ved senere salg af ejendommen få beregnet procenttillæg, såvel det faste 40 pct.s-tillæg som de varierende 6 pct.s-tillæg, på grundlag af udlægsværdien. De her skitserede specialregler hører naturligt hjemme i loven om særlig indkomstskat. Som nævnt i de almindelige bemærkninger vil der senere i indeværende folketingsssamling, bl. a. med henblik på disse regler blive fremsat forslag om ændring af loven om særlig indkomstskat. Arvingen har ligesom ved „arvingskøb“ ikke ret til at kombinere succession og beskatning i boet vedrørende et givet skatteobjekt. Der henvises nærmere til bemærkningerne nedenfor til § 33, stk. 3.

Reglen i § 30, stk. 5, om enarvingens adgang til at kræve fortjeneste på aktiverne beskattet i boet må ses på baggrund af § 33, stk. 3, om boets salg af et aktiv til en arving eller ægtefællen. Denne sidste regel kan kun benyttes, hvor der er mere end én arveberettiget i boet. Arvingerne har ligesom ved „arvingskøb“ ikke ret til at kombinere succession og beskatning i boet vedrørende et givet skatteobjekt. Der henvises nærmere til bemærkningerne nedenfor til § 33, stk. 3.

TU § 31.

Et underskud hos afdøde kan kun overføres til fradrag i boets indkomst, såfremt der er foretaget afsluttende ansættelse efter § 14, stk. 2, eller § 15 vedrørende afdødes indkomst i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted, og indtil dødsfaldet.

Reglen i § 31, stk. 3, kan kun anvendes, såfremt underskuddet i den skattepligtige indkomst er

konstateret af boet. Et underskud, der konstateres hos afdøde umiddelbart forud for dødsfaldet, kan ikke, selv om det videreføres til fradrag i boets indkomst, medføre, at reglen bringes til anvendelse.

Til § 32.

Henvisningen i stk. 1 til § 30, stk. 5, tager sigte på tilfælde, hvor der i det uskiftede bo foruden længstlevende kun er én arving, og boet tages under skiftebehandling, fordi arvingen dør. Såvel § 33 som § 33 A gælder ved skifte af uskiftet bo i længstlevendes ægtefælles levende live.

Reglen i stk. 2 vedrører underskud, som konstateres hos længstlevende i et af de to sidste indkomstår inden skiftebegæringens imødekomme. Underskuddet skal først søges dækket ved fradrag i længstlevendes indkomst for det efterfølgende indkomstår. Det resterende underskud skal derefter søges fradraget i boets eventuelle indkomst for samme indkomstår. Dækkes underskuddet ikke fuldt ud herved, kan resten videreføres til næste indkomstår til fradrag først hos længstlevende og sidst hos boet.

Reglen i stk. 3 vedrører underskud, der konstateres under skiftet enten hos længstlevende eller boet. Hvis underskuddet konstateres hos længstlevende, skal det først søges udlignet ved fradrag i boets indkomst for samme indkomstår. Derefter skal længstlevende søge det resterende underskud udlignet ved fradrag i sin egen skattepligtige indkomst for de to efterfølgende indkomstår. Der bliver i disse to efterfølgende indkomstår ikke på ny tale om overførsel til boet. Hvis underskuddet konstateres hos boet, er stillingen den omvendte.

Som reglerne i stk. 2 og 3 er formulerede, kan et underskud kun overføres fra et skattepligtigt subjekt til et andet, såfremt modtageren er villig til at udnytte fradragsretten. Det forhold, at underskuddet nægtes modtaget, medfører ikke, at det skattepligtigtsubjekt, der står med underskuddet, forhindres i at videreføre underskuddet efter ligningslovens regler. Ligningslovens regler kan imidlertid kun anvendes på den del af underskuddet, som ikke ville være blevet dækket ind, såfremt overførslen var blevet gennemført.

Hvor et underskud overføres fra længstlevende til boet, kan længstlevende rejse refusionskrav i boet. På tilsvarende måde kan boet kræve refusion hos længstlevende, hvor et underskud overføres fra boet til ham. Disse refusionsbeløb medregnes ikke i modtagerens skattepligtige indkomst.

Reglen i stk. 4 svarer til § 31, stk. 3. Også her finder reglen kun anvendelse, hvor underskuddet konstateres hos boet. Reglen omfatter kun den del af underskuddet, som ikke kan udnyttes fuldt ud

efter stk. 3. Hvor længstlevende har nægtet at modtage underskuddet overført, må der tages hensyn til, om underskuddet ville være blevet udlignet, såfremt overførslen var blevet gennemført.

Til § 33.

§ 33, stk. 1, handler om arvingernes, ægtefællens og legatarernes succession i dødsboets skattemæssige stilling vedrørende aktiver, hvorpå der konstateres fortjeneste. Der sker ingen succession i de skattefri boer, jfr. § 33, stk. 2, og succession er også udelukket, såfremt der er tab på aktivet, jfr. § 30, stk. 4. Endelig er succession udelukket, såfremt aktivet ikke udlægges, men sælges til arvingen eller ægtefællen, jfr. § 33, stk. 3, eller såfremt fortjenesten er blevet beskattet hos boet eller længstlevende ægtefælle efter reglerne i § 20, stk. 4, § 20 B, stk. 4, § 20 C, stk. 4, eller § 32, stk. 5.

Efter § 33, stk. 1, anses det udlagte aktiv for anskaffet af arvingen, ægtefællen eller legatøren på det tidspunkt, hvor det blev erhvervet af afdøde eller hans ægtefælle.

Såfremt afdøde har erhvervet aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer før den 1. januar 1962, må den succederende kunne anvende kursværdien på denne dato som anskaffelsessum, hvis dette viser sig at være det mest fordelagtige, jfr. § 7, stk. 3, i loven om særlig indkomstskat.

På forskellige måder vil der kunne blive tale om at modificere successionen i tidsmæssig henseende. Det mest hensigtsmæssige vil således formentlig være, om den særlige 2-årsregel, der gælder for afståelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jfr. § 16 C, stk. 1 og 2, i ligningsloven, ikke anvendes, hvor værdipapiret er erhvervet ved arv eller som boslod. Stillingen vil herefter blive således, at også hvor arvingen, ægtefællen eller legatøren sælger værdipapiret inden for de to første år efter erhvervelsen, skal fortjeneste og tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst. En bestemmelse herom vil kunne forventes indarbejdet i det forslag til ændring af ligningsloven, som det er hensigten at fremsætte senere i indeværende folketingssamling.

Ved succession i den skattemæssige stilling vedrørende en afskrivningsberettiget bygning kan der være grund til at sikre den succederende adgang til at foretage fulde forhøjede afskrivninger i de første 10 år efter arveudlægget, jfr. afskrivningslovens §§ 22 og 23. De skattemæssige afskrivninger bør til gengæld alene kunne foretages på grundlag af den værdi, hvortil bygningen er afskrevet i dødsboet. De her skitserede modifikationer kan mest hensigtsmæssigt indarbejdes i afskrivningsloven, og et

ændringsforslag til afskrivningsloven kan som nævnt under de almindelige bemærkninger ovenfor forventes fremsat i løbet af indeværende folketingssamling.

Aktivet anses for erhvervet af arvingen, ægtefællen eller legatøren til den skattemæssige anskaffelsessum, som var gældende for dødsboet. Hvor der er tale om afskrivningsberettigede aktiver, tages der således hensyn til de afskrivninger, der er foretaget af afdøde (ægtefællen) eller af dødsboet. Ved fast ejendom tages der hensyn til faste og varierende procenttillæg, som tilkom afdøde, jfr. § 7 A i loven om særlig indkomstskat. Videre tages der hensyn til eventuelle varierende procenttillæg, som dødsboet har opnået ret til under bobehandlingen. Hvor aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer i et bestemt selskab deles og udlægges til flere arvinger, må afdødes samlede skattemæssige anskaffelsessum vedrørende aktierne m. v. deles på grundlag af kursværdierne på skæringsdagen i den endelige boopgørelse eller ved arveudlægget, hvis dette finder sted forud for skæringsdagen.

Ved udlæg af varelager eller bindende kontrakter må den succederende ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst tage udgangspunkt i den værdi, hvortil der er nedskrevet af dødsboet ved den afsluttende indkomstansættelse. Ved at formindske eller forøge nedskrivningerne i den afsluttende indkomstopgørelse kan boet drage en større eller mindre indkomst ind under bobeskatningen.

Såfremt aktivet i sin tid er erhvervet af afdøde eller ægtefællen i spekulationshensigt eller som led i hans næringsvej, fører successionen endelig til, at den succederende ved salg skal medregne fortjeneste eller tab ved opgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst efter reglerne i § o a i statskatteloven.

Efter § 33, stk. 2, succederer arvinger, ægtefælle og legatarer ikke, når boet er fritaget for beskatning efter § 16 eller § 20 B. Aktiverne, der udlægges, anses skattemæssigt for anskaffet af arving, ægtefælle eller legatar på skæringsdagen i den endelige boopgørelse (ved arveudlægget, såfremt dette finder sted før skæringsdagen), for det beløb, som er benyttet i boopgørelsen. Heller ikke i subjektiv henseende sker der nogen succession. Det forhold, at afdøde eller ægtefællen i sin tid har anskaffet aktivet i spekulationsøjemed eller som led i næringsvejen, skal ikke tages i betragtning, når arvingen, ægtefællen eller legatøren senere sælger aktivet.

Reglen i § 33, stk. 3, om det såkaldte „arvingskøb" anvendes, når dødsbo og arving (eventuelt ægtefællen) over for skattemyndigheden tilkende-

giver, at aktivet er overdraget ved et egentligt salg. Det er således nødvendigt, men også tilstrækkeligt med en fælles tilkendegivelse fra bo og arving. I det offentligt skiftede bo må skifteretten eller eksekutor kunne afgive erklæring på boets vegne. I det privat skiftede bo må samtlige arvinger og ægtefællen være enige om beslutningen.

Også hvor længstlevende ægtefælle køber aktiver, der har hørt til hans egen bodel, kan reglen i § 33, stk. 3, anvendes.

Arvingen og ægtefællen har ikke ret til at kombinere arvingsskøb og succession vedrørende et givet skatteobjekt. Skattemæssigt må arvingen eller ægtefællen enten succedere eller købe skatteobjektet. Formuegoder, f. eks. maskiner, inventar og lignende **driftsmidler**, som skattemæssigt er blevet behandlet som en enhed hos afdøde, betragtes i denne henseende som ét skatteobjekt. Såfremt en arving skal overtage afdødes maskiner og inventaret, må hele denne afskrivningsmæssige enhed således enten behandles efter successionsreglerne eller efter reglerne om arvingsskøb i § 33, stk. 3. Hvis den afskrivningsmæssige enhed (f. eks. maskinerne og inventaret) deles mellem flere arvinger, kan reglerne om arvingsskøb anvendes af nogle arvinger, medens reglerne om succession anvendes af andre.

Efter gældende regler er der en stempelmæssig forskel på det almindelige skøde og det såkaldte arveudlægsskøde, jfr. stempelovens § 58, stk. 2. Da arvingsskøbet er tænkt som en alternativ beskattingsmulighed i forhold til den skattemæssige succession, vil det være rimeligt, om valget — når der er tale om fast ejendom — kan træffes, uden at det bliver nødvendigt at tage hensyn til de nævnte stempelmæssige forskelligheder. Som følge heraf vil der senere i indeværende folketingssamling blive fremsat forslag til ændring af stempeloven med henblik på tilvejebringelse af ensartede stempelregler for almindelige skøder til en arving og arveudlægsskøder.

Arvingen og ægtefællen succederer ikke i boets skattemæssige stilling med hensyn til købte aktiver. Det betyder bl. a., at der ved senere salg af aktivet må tages hensyn til arvingens eller ægtefællens egne subjektive forhold ved købet. Det er uden betydning, om afdøde eller længstlevende ægtefælle i sin tid har erhvervet aktivet som led i næringsvejen eller i spekulationsøjemed.

TU § 33 A.

Der skal kun foretages passivering efter § 33 A, stk. 1 og 2, når arvingen, ægtefællen eller legatøren indtræder i dødsboets skattemæssige stilling med hensyn til aktivet.

Hvor boet overtages af længstlevende til hensiden i uskiftet bo, jfr. § 29, stk. 1, skal der dog ikke foretages nogen passivering. Der foretages ingen passivering, selv om boet først udleveres til længstlevende, efter at det i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet har været undergivet skiftebehandling. Blot er det her en betingelse, at der ikke forinden udleveringen er sket udskiftning af enkelte arvinger eller legatarer. Hvis der forinden udleveringen er skiftet med enkelte arvinger eller legatarer, skal der foretages passivering for samtlige boets aktiver, herunder aktiverne i det uskiftede bo, jfr. § 29, stk. 3. Også i boer, hvor der kun er en enkelt arving, skal der foretages passivering. Passiveringen får her betydning for arveafgiftsberegningen, og den omfatter kun fortjenester, som ikke er kommet til beskattning i dødsboet, jfr. § 30, stk. 5.

For genstandslegatøren vil passiveringen kun få betydning ved arveafgiftsberegningen. I øvrigt må spørgsmålet om, hvorvidt passiveringen får betydning for legatøren, bero på en konkret fortolkning af den ret, der er tillagt ham.

Passivposten er knyttet til det enkelte aktiv, og den får således betydning ved beregning af skifte- og stempelafgift.

Boet kan ikke fradrage de beregnede passivposter ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Boet skal have mulighed for på det tidligst mulige stadium under skiftebehandlingen at skaffe oplyst, hvilke forhold med hensyn til anskaffelsessum og anskaffelsestid samt subjektiv kvalifikation skattemyndigheden vil lægge til grund ved passiveringen. Forslag til regler herom, svarende til de svenske regler om forhåndsbesked ifølge Kungl. Maj:ts förordning om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor, vil blive forelagt folketinget senere i denne folketingssamling.

Efter stk. 3 anses omstændighederne med hensyn til anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og subjektiv kvalifikation for bindende fastslået ved skattemyndighedens beregning af passivposten. Dog kan afgørelsen efter stk. 4 inden for en frist på fire uger indbringes for landsskatteretten.

Klage kan kun fremsættes af boet som sådant og af den arving, ægtefælle eller legatar som skal have aktivet udlagt. I det offentligt skiftede bo må skifteretten eller eksekutor indgive klage på boets vegne. I det privat skiftede bo må alle andre arvinger end den succederende være enige om klagemålet. Når forslaget giver den succederende en særlig ret til klagemål, skyldes det, at afgørelsen for hans vedkommende har en betydning, der rækker ud over selvs skiftet. Hvis der endnu ikke på tidspunktet for

passivpostens beregning er truffet afgørelse om, hvem der skal succedere, regnes fire ugers fristen først fra det tidspunkt, hvor en sådan afgørelse er truffet, og der er givet den succederende underretning om afgørelsen. Det må ses på baggrund af, at fristen — når det drejer sig om den succederendes klagemål — i væsentlig grad skyldes et hensyn til medarvingerne.

Som omtalt i de almindelige bemærkninger foran vil der senere i indeværende folketingssamling blive fremsat forslag om ændring af landsskatteretsloven, bl. a. med henblik på behandlingen af klagemål vedrørende skattemyndighedens beregning af passivbeløb. Der må herved sikres alle interesserede parter lejlighed til at blive hørt, forinden landskatteretten træffer afgørelse vedrørende klage-målet.

Til § 35, stk. 2.

I § 35, stk. 2, stilles forslag om, at den almindelige og særlige indkomst beskattes under ét med en fælles proportional-skattesats. Efter §§ 7 og 9 i lov om kommunal indkomstskat, jfr. lovbekendtgørelse nr. 259 af 19. juni 1968, svarer dødsboer en selvstændig kommunal indkomstskat af den indkomst, der lægges til grund ved beskatningen til staten. Nærværende forslag forudsætter bortfald af denne selvstændige kommunale indkomstskattepligt for dødsboer, mod at der til gengæld ydes kommunerne en andel af den efter reglerne i forslaget beregnede indkomstskat af dødsboer. Der vil blive fremsat forslag om de herefter fornødne ændringer i loven om kommunal indkomstskat. Den foreslåede trediedel svarer til kommunens andel af den særlige indkomstskat, jfr. § 11 i loven om særlig indkomstskat, og af afgiften ifølge renteforsikringsloven, jfr. § 10, stk. 1, i loven om beskatningen af renteforsikringer m. v.

Til § 37, stk. 3.

Der er tale om en ren konsekvensændring.

Til § 38, stk. 1.

Hvis et fællesbo og afdødes særeje skiftes samtidigt, skal der efter forslaget ydes halvt bofradrag til hvert bo. Bestemmelsen er praktisk begrundet, og praktiske hensyn taler for, at der ikke gives regler om overførsel i tilfælde, hvor det ene bo ikke fuldt ud kan udnytte den halvdel, der tilkommer det.

Boerne skiftes samtidigt, blot de på et eller andet tidspunkt i den pågældende måned begge er undergivet skiftebehandling.

Til § 38, stk. 2.

Der er tale om en ren konsekvensændring.

Til § 40.

Efter forslaget skal dødsboer ikke svare foreløbig skat. Ændringsforslaget er begrundet i praktiske hensyn, især hensyn til boerne og skifteretterne.

Regler om boernes skattebetaling foreslås indsat i kildeskatteloven under § 62 A. Der henvises til bemærkningerne i det følgende.

Til § 62 A.

Boskatten skal efter forslaget i almindelighed forfalde til betaling den 1. oktober med betalingsfrist til den 20. oktober. Ved ophør af boets indkomsts-kattepligt skal samtlige boskatter, som ikke allerede er forfaldne, senest forfalde til betaling den første dag i den tredje kalendermåned efter ophør af boets indkomsts-kattepligt. Også i dette tilfælde er der betalingsfrist til den 20. i forfaldsmåned. Den særlige betalingstermin, som skal gælde ved skattepligtens ophør, vil — afhængig af, hvornår indkomsts-kattepligten ophører — også komme til at gælde skatterne for det indkomstår, som ligger forud for det år, hvori ophøret finder sted.

Skatten skal betales til de angivne terminer, selv om repartitionen påankes. Hvor særlige grunde taler derfor, kan skattemyndigheden efter de almindelige regler indrømme henstand med skattebetalingen på betingelse af, at der tiisvares renter.

Til § 68.

Ændringen hænger sammen med, at dødsboet efter forslaget ikke skal betale foreløbig skat.

Til § 71.

Hvor et dødsbo skiftes privat, hvad enten dette sker i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet, jfr. § 20, eller først efter at boet har været udleveret længstlevende til hensiddende i uskiftet bo, jfr. § 20 B, stk. 1-4, er det de privat skiftende arvinger og den længstlevende ægtefælle, der har dispositionsretten med hensyn til boets aktiver. Såfremt de pågældende deler boet uden først at berigtige de skattekrav, der måtte være opstået, er det fundet rimeligt, at kravet af det offentlige skal kunne rejses mod hver enkelt af de omhandlede personer, dog kun i det omfang, de har modtaget aktiver fra boet. At arvingerne og ægtefællen indbyrdes kan forlange kun at komme til at udrede en forholdsmæssig del af skattekravet, følger af almindelige retsgrundsætninger. Finder rettidig betaling ikke sted, kan skattekravet inddrives efter reglerne i § 72, jfr. § 73 i kildeskatteloven.

Ordene „i det omfang“ medfører, at arvingerne og ægtefællen højst kan komme til at betale et

skattebeløb, svarende til værdien af den arv eller den boslod, som de har modtaget i henhold til den endelige opgørelse.

Arvinger og ægtefællen hæfter efter 2. pkt. på samme måde for de skatter, som påhviler det offentligt skiftede bo, når dette udleveres til privat skifte,

efter at der er forløbet 15 måneder efter dødsfaldet, jfr. § 20 C, stk. 4.

TÚ § 86 A.

"Der henvises til bemærkningerne foran til § 20 D.

**Reglerne om beskatning af dødsboer m. v. i den gældende kildeskattelov,
jfr. lovbekendtgørelse nr. 265 af 28. juni 1968.**

§ 1. Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1.

6. dødsboer, der her i landet er undergivet offentlig skiftebehandling.

§ 2. Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke omfattes af bestemmelserne i § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer

- a) oppebærer indkomst her fra landet af den i § 43, stk. 1, nævnte art hidrørende fra virksomhed udført her i landet,
- b) oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af § 43, stk. 2, skal henregnes til A-indkomst,
- c) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her eller på anden måde er berettiget til andel i overskuddet af en sådan virksomhed,
- d) ejer fast ejendom her i landet eller nyder indtægter af samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis (jfr. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1), herunder kapital båndlagt i overensstemmelse med reglerne i § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954,
- e) oppebærer udbytteindtægter, i hvilke der i henhold til § 65 skal foretages indeholdelse af udbytteskat.

Stk. 2. Indkomstskattepligten i medfør af stk. 1, a)-d), omfatter alene de dér nævnte indtægter, ligesom udgifter kun kan fratregkes i det omfang, de vedrører disse indtægter. Indkomstskattepligten i medfør af stk. 1, e), er endeligt opfyldt ved den i henhold til § 65 foretagne indeholdelse af udbytteskat. Formueskattepligten omfatter alene formue, hvorfra de under c) og d) nævnte indtægter

hidrører, ligesom gæld og andre byrder kun kan fratregkes i det omfang, de hviler på denne formue.

§ 11. Afgår en her i landet skattepligtig person ved døden, ophører skattepligten ved dødsfaldet.

§ 12. Når en hustru er ansat særskilt til skat efter § 4, stk. 2, og en af ægtefællerne afgår ved døden, skal der foretages en afsluttende ansættelse af de af hustruen i tiden indtil dødsfaldet oppebårne indtægter af den i § 4, stk. 2, nævnte art. Disse indtægter medregnes herefter ikke ved de i §§ 15, 16 og 17 omhandlede indkomstansættelser.

§ 13. Bortfalder en gift mands skattepligt på et tidspunkt, hvor ægtefællerne var sambeskattede, bliver hustruen selvstændigt skattepligtig under de i § 1 eller § 2 angivne betingelser fra tidspunktet for bortfaldet af ægtefællens skattepligt.

§ 14. (Ophævet ved lov nr. 189 af 31. maj 1968).

§ 15. Afgår en gift person ved døden, og overtager den efterlevende ægtefælle i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet fællesboet til hensiddende i uskiftet bo, er ægtefællen indkomstskattepligtig for hele det indkomstår, i hvilket dødsfaldet har fundet sted, af al indkomst, som ægtefællerne har erhvervet i dette indkomstår. Ægtefællen er desuden formueskattepligtig for hele det nævnte indkomstår af sin særformue og af hele fællesformuen. De forinden dødsfaldet betalte foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende den nævnte indkomst samt betalte foreløbige formueskattebeløb godskrives den efterlevende ægtefælle.

Stk. 2. Ophører et uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live, er ægtefællen, uanset om boet undergives privat eller offentligt skifte, indkomstskattepligtig af boets indtægter indtil skiftets slutning og

formueskattepligtig af boets formue indtil begyndelsen af det indkomstår, i hvilket slutningen finder sted. Det samme gælder ved udskiftning af enkelte arvelodder i det uskiftede bo.

Stk. 3. Hvor et dødsbo uden skiftebehandling udlægges til den længstlevende ægtefælle efter skiftelovens § 57, stk. 1, finder bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., tilsvarende anvendelse. Ægtefællen er derhos formueskattepligtig for hele det indkomstår, i hvilket dødsfaldet har fundet sted, af formuen ved indkomstårets udløb. De forinden dødsfaldet betalte foreløbige indkomst- og formueskattebeløb godskrives ægtefællen.

§ 16. Når et dødsbo efter en her i landet selvstændigt skattepligtig person i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet overtages til privat skifte, skal der foretages en ansættelse til indkomstskat omfattende den indkomst, som af afdøde og af personer, med hvilke lian sambeskattedes, er erhvervet i tiden fra begyndelsen af det pågældende indkomstår og indtil dødsfaldet. Såfremt afdøde efterlader sig ægtefælle, der overtager fællesformuen til hensidten i uskiftet bo, medens alene afdødes særformue undergives privat skiftebehandling, skal der dog ikke foretages en sådan afsluttende ansættelse, men der forholdes med hensyn til beskatningen af indkomst for tiden før dødsfaldet i det hele efter reglerne i § 15.

Stk. 2. Formueskattepligten for en afdød person, hvis bo overtages til privat skifte, anses for bortfaldet fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet har fundet sted. Var afdøde selvstændigt skattepligtig, udbetales de betalte foreløbige formueskattebeløb vedrørende dette indkomstår til boet.

§ 17. Indkomstskattepligten for dødsboer, der uden for det i § 15, stk. 2, omhandlede tilfælde er undergivet offentlig skiftebehandling her i landet, omfatter indkomst, der erhverves i tiden fra dødsfaldet og indtil den dag, der ved udarbejdelsen af den endelige opgørelse i boet anvendes som opgørelses- og skæringsdag. I tilfælde af genoptagelse af behandlingen af et afsluttet dødsbo begynder indkomstperioden på det tidspunkt, da skifterettens beslutning om genoptagelse foreligger. Var afdøde gift,

og er ægtefællernes fællesformue inddraget under skiftet, omfatter boets skattepligt også indtægterne af den efterlevende ægtefælles del af fællesformuen. Det samme gælder indtægterne af den del af ægtefællens særeje, som efter skiftelovens § 57, stk. 2, 2. pkt., måtte være inddraget under skiftet. Boets skattepligt omfatter endvidere indkomst, som fremkommer ved udlodning af boets midler til arvinger eller efterlevende ægtefælle, jfr. herved bestemmelserne i § 31.

Stk. 2. For et dødsbo efter en selvstændigt skattepligtig person omfatter skattepligten for det indkomstår, i hvilket skiftet er begyndt, tillige den indkomst, der af afdøde og af personer, med hvilke han sambeskattedes, er erhvervet i dette indkomstår forinden skiftets påbegyndelse. De forud herfor betalte foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende sådan indkomst godskrives boet. Såfremt afdøde efterlader sig ægtefælle, der overtager fællesformuen til hensidten i uskiftet bo, medens alene afdødes særformue undergives offentlig skiftebehandling, gælder disse bestemmelser dog ikke, men der forholdes i så fald med hensyn til indkomstbeskatningen for tiden før dødsfaldet i det hele efter reglerne i § 15.

§ 18. Formueskattepligten for de i § 17 omhandlede dødsboer omfatter afdødes under skiftet inddragne formue. Var afdøde gift, og er ægtefællernes fællesformue inddraget under skiftet, omfatter boets formueskattepligt tillige den efterlevende ægtefælles andel af denne formue samt den del af hans særeje, som efter skiftelovens § 57, stk. 2, 2. pkt., måtte være inddraget under skiftet. Ved opgørelsen af den efterlevende ægtefælles skattepligtige formue skal ikke medregnes nogen del af den under skiftet inddragne og ikke til ægtefællen udloddede formue, jfr. dog bestemmelsen nedenfor i stk. 5.

Stk. 2. Dødsboer svarer ikke formueskat for det indkomstår, i hvilket den i den endelige opgørelse anvendte opgørelses- og skæringsdag er beliggende. De af boet for dette indkomstår betalte foreløbige formueskattebeløb tilbagebetales. Det samme gælder, hvor det offentlige skifte afsluttes ved udlevering af boet til privat skifte eller til hensidten i uskiftet bo.

Stk. 3. Formueskattepligten for et dødsbo efter en selvstændigt skattepligtig person anses for indtrådt fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket boets indkomstskattepligt er indtrådt, jfr. § 17, stk. 1. De forinden dødsfaldet betalte foreløbige formueskattebeløb vedrørende det nævnte indkomstår godskrives boet. Såfremt afdøde efterlader sig ægtefælle, der overtager fællesformuen til hensidde i uskiftet bo, medens alene afdødes særformue undergives offentlig skiftebehandling, gælder disse bestemmelser dog ikke.

Stk. 4. Når dødsboet efter en gift kvinde, der var sambeskattet med sin mand, ved afslutningen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet, er undergivet offentlig skiftebehandling, svarer dødsboet formueskat for hele indkomståret.

Stk. 5. Ved opgørelsen af deres skattepligtige formue skal de i boet arveberettigede, såfremt tidspunktet for deres formueopgørelse ligger efter den i boet valgte opgørelses- og skæringsdag, medregne deres nettoarv i boet, uanset om denne ikke er udloddet til dem på tidspunktet for formueopgørelsen. Det samme gælder en efterlevende ægtefælle med hensyn til bosloden.

§ 19. De i §§ 17 og 18 indeholdte regler finder tilsvarende anvendelse for de i § 2 nævnte dødsboer, for så vidt reglerne efter deres indhold er anvendelige på disse dødsboer.

§ 20. Udleveres et dødsbo, der har været undergivet offentlig skiftebehandling, til en efterlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, omfatter ægtefællens skattepligt for det indkomstår, i hvilket udleveringen finder sted, også indkomst erhvervet af boet i dette indkomstår. Boets indkomstskattepligt for det nævnte indkomstår bortfalder, og de af boet betalte foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende dette indkomstår godskrives ægtefællen. Såfremt der efter udleveringen finder fortsat offentlig skifte sted af afdødes særformue, finder foranstående bestemmelser ikke anvendelse, og den efterlevende ægtefælles skattepligt med hensyn til indtægter hidrørende fra fællesformuen omfatter i så fald alene indtægter for tiden efter udleveringen. Den efterlevende ægtefælle er for hele det ind-

komstår, i hvilket udlevering finder sted, formueskattepligtig af fællesformuen og sin særformue ved indkomstårets udløb.

Stk. 2. Udleveres et dødsbo, der har været genstand for privat skifte, til en efterlevende ægtefælle til hensidde i uskiftet bo, finder reglerne om beskatning i tilfælde af hensidde i uskiftet bo anvendelse, også for så vidt angår tiden før udleveringen af boet til ægtefællen. Den som følge af det private skifte stedfundne beskatning ophæves.

Stk. 3. Udlægges et dødsbo, der har været genstand for offentligt eller privat skifte, til en efterlevende ægtefælle efter skiftelovens § 57, stk. 1, finder bestemmelserne i henholdsvis stk. 1 og stk. 2 tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Udleveres et dødsbo, der har været undergivet offentlig skiftebehandling, til privat skifte, finder de om beskatning af offentligt skiftede dødsboer gældende regler anvendelse for tiden indtil boets udlevering til privat skifte. Sker udleveringen af boet i første skiftesamling, beskattes boet dog ikke, men der forholdes i stedet, som om boet var overtaget til privat skifte i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.

Stk. 5. Overgår et dødsbo, der har været genstand for privat skifte, til offentlig skiftebehandling, finder de om beskatning af offentligt skiftede dødsboer gældende regler anvendelse, også for så vidt angår tiden forud for det offentlige skifte. Den som følge af det private skifte stedfundne beskatning ophæves.

§ 28. Beløb, som et dødsbo under offentligt skifte udbetaler som renter eller udbytte af boslod, arvelod eller legat, kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst og skal ikke henregnes til modtagerens skattepligtige indkomst. Ved boets indkomstopgørelse kan fratrækkes eventuelle arbejds- eller administrationsvederlag, som boet udbetaler til en arving eller en efterlevende ægtefælle for bestyrelse af den under skiftet inddragne formue eller en del af denne.

§ 29. Ved beskatning af en person, der henseende til skattefri afskrivninger samt til beskatning af fortjenester og tab ved afhændelse behandles, som om de var anskaffet

af den efterlevende ægtefælle til samme tidspunkter og samme beløb, hvortil de i sin tid er erhvervet, og eventuelle skattefrie afskrivninger, som tidligere er foretaget, skal anses for foretaget af den efterlevende ægtefælle. Er aktiver erhvervet af afdøde som led i vedkommendes næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjenester eller tab, som fremkommer ved salg af de pågældende aktiver foretaget af den efterlevende ægtefælle, medregnes til dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet til afdødes skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af ham. Hvor ægtefællen senere afhænder en virksomhed, som er omfattet af det uskiftede bo, finder bestemmelserne i § 6, jfr. § 6 A og § 13, i lov om skattefrie afskrivninger m. v. tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Ved beskatning af en efterlevende ægtefælle, der uden skiftebehandling har fået dødsboet udlagt efter skiftelovens § 57, stk. 1, finder bestemmelserne i stk. 1 tilsvarende anvendelse.

§ 30. Ved den i § 16 omhandlede afsluttende indkomstansættelse for en afdød, selvstændigt skattepligtig person, hvis dødsbo er overtaget til privat skifte, skal de under skiftet inddragne aktiver i henseende til indkomstopgørelse ansættes til samme værdi ved indkomstperiodens begyndelse som anvendt ved den senest afsluttede indkomstopgørelse.

Stk. 2. Ved afslutningen af indkomstperioden skal de nævnte aktiver i henseende til indkomstopgørelsen ansættes til samme værdi, som skal anvendes i arveanmeldelsen. Fortjenester eller tab, som konstateres ved afhændelse af boets aktiver foretaget af arvinger og eventuel ægtefælle forinden det private skiftes afslutning, medregnes ved den afsluttende indkomstansættelse i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet til afdødes skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af ham. Det samme gælder fortjenester eller tab, som konstateres ved udlodninger af boets aktiver til arvinger eller efterlevende ægtefælle; som afhændelæssummer betragtes i disse tilfælde de beløb, hvortil aktiverne skal opføres i arveanmeldelsen. Udlodning af en virksomhed til arvinger eller efter-

levende ægtefælle betragtes ligeledes som salg af virksomheden, således at bestemmelserne i § 6, jfr. § 6 A og § 13, i lov om skattefrie afskrivninger m. v. finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Når et dødsbo efter en gift kvinde, der var sambeskattet med sin mand, overtages til privat skifte, skal manden ved opgørelsen af indtægten af de under skiftet inddragne aktiver for tiden fra begyndelsen af det pågældende indkomstår og indtil dødsfaldet ansætte de aktiver, som skal tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, i overensstemmelse med de i stk. 1 og 2 givne regler.

Stk. 4. Skal der efter § 12 foretages en afsluttende ansættelse af en særskilt beskattet hustru, finder foranstående regler tilsvarende anvendelse med hensyn til de af boets aktiver, der skal tages i betragtning ved denne ansættelse. Disse aktiver tages herefter ikke i betragtning ved den foran i stk. 1-3 omhandlede beskatning.

Stk. 5. I det omfang aktiver udloddes til en efterlevende ægtefælle, med hvem afdøde ved dødsfaldet var sambeskattet eller levede i formuefællesskab, kan ægtefællen forlange, at bestemmelserne i stk. 2, jfr. stk. 3 og stk. 4, ikke bringes i anvendelse. Disse aktiver skal i så fald ved afslutningen af den pågældende indkomstperiode ansættes i overensstemmelse med sædvanlige opgørelsesregler uden tillæg eller fradrag af eventuelle ved arveanmeldelsen konstaterede værdistigninger eller værdinedgange.

§ 31. Ved den første ansættelse af de i § 17 omhandlede dødsboer skal der i henseende til indkomstopgørelsen anvendes samme begyndelsesværdi for boets aktiver, som har været anvendt som slutværdi ved den senest foretagne indkomstopgørelse.

Stk. 2. I henseende til skattefrie afskrivninger samt i henseende til beskatning af fortjenester og tab ved afhændelse, jfr. heri bestemmelserne nedenfor i stk. 3-5, skal boets aktiver behandles, som om de var anskaffet af boet til de tidspunkter og de beløb, hvortil de er erhvervet af afdøde eller dennes ægtefælle, og eventuelle skattefrie afskrivninger, som afdøde eller ægtefællen har foretaget, skal anses for foretaget af boet.

Stk. 3. Er aktiver erhvervet af afdøde eller dennes ægtefælle som led i vedkommendes næringsvej eller i spekulationsøjemed, skal fortjenester eller tab, som fremkommer ved boets salg af de pågældende aktiver, jfr. herved bestemmelsen nedenfor i stk. 4, henregnes til boets skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet til afdødes eller ægtefællens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af de pågældende selv.

Stk. 4. Ved den afsluttende ansættelse af boet skal boets aktiver ved indkomstperiodens afslutning i henseende til indkomstopgørelsen ansættes til samme værdi, som skal anvendes ved den endelige opgørelse i boet. Fortjenester eller tab, som konstateres ved udlodningen af boets aktiver til arvinger eller efterlevende ægtefælle, henregnes, hvad enten udlodningerne finder sted under boets behandling eller i forbindelse med dets afslutning, til boets skattepligtige indkomst i samme omfang, som hvis de pågældende aktiver var blevet solgt af boet. Som afhændelssummer betragtes i disse tilfælde de beløb, hvortil aktiverne skal opføres i den endelige boopgørelse. Udlodning af en virksomhed til arvinger eller efterlevende ægtefælle betragtes ligeledes som salg af virksomheden, således at bestemmelserne i § 6, ifr. § 6 A og § 13, i lov om skattefri afskrivninger m. v. finder tilsvarende anvendelse. I de i § 20, stk. 4, 1. pkt., nævnte tilfælde træder arveanmeldelsen i stedet for den endelige boopgørelse.

Stk. 5. I det omfang boets aktiver udloddes til en efterlevende ægtefælle, med hvem afdøde ved dødsfaldet var sambeskattet eller levede i formuefællesskab, kan ægtefællen forlange, at bestemmelserne i stk. 4 ikke bringes i anvendelse. De pågældende aktiver skal i så fald ved boets afsluttende indkomstansættelse ansættes i overensstemmelse med sædvanlige opgørelsesregler uden tillæg eller fradrag af eventuelle ved boopgørelsen konstaterede værdistigninger eller værdinedgange.

§ 32. Finder privat eller offentligt skifte af et uskiftet bo sted i den længstlevende ægtefælles levende live, opgøres indtægterne indtil skiftets slutning i overensstemmelse med reglerne i henholdsvis § 30, stk. 2, 3 og 5, og § 31, stk. 2-5.

§ 33. Den værdiansættelse af et dødsboes aktiver, der har været anvendt på sluttidspunktet ved den i § 30, § 31 eller § 32 omhandlede beskatning, skal anvendes som begyndelsesværdi ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for den, til hvem de pågældende aktiver udlægges eller udleveres i forbindelse med skiftets ophør. For så vidt en efterlevende ægtefælle har gjort brug af bestemmelserne i § 30, stk. 5, eller § 31, stk. 5, finder reglerne i § 29 tilsvarende anvendelse med hensyn til de pågældende aktiver.

§ 35.

Stk. 2. Indkomstskat til staten af dødsboer udskrives med en procent, der fastsættes ved lov forud for hvert kalenderår. Samme udskrivningsprocent anvendes med hensyn til de i § 16, stk. 1, 1. pkt., omhandlede indkomstansættelser. Indkomstskatten beregnes af den skattepligtige indkomst, efter at denne er nedsat med det i § 38 omhandlede bofradrag.

Stk. 3.

§ 37.

Stk. 3. I tilfælde, hvor en efterlevende ægtefælles skattepligt i henhold til § 15, stk. 1 og stk. 3, § 20, stk. 1, 1. pkt., eller § 20, stk. 2, omfatter indkomst erhvervet i tiden før den anden ægtefælles død, indrømmes der for tiden indtil dødsfaldet personfradrag svarende til de personfradrag, der for det nævnte tidsrum i medfør af stk. 1 og stk. 2 tilkom ægtefællerne.

Stk. 4. -

§ 38. Ved beregning af indkomstskat for dødsboer, der er skattepligtige i medfør af § 1, indrømmes der i den ansatte skattepligtige indkomst et bofradrag af samme størrelse som det i § 37, stk. 1, 1. pkt., nævnte personfradrag. Såfremt afdøde var gift og ved dødsfaldet var sambeskattet med eller levede i formuefællesskab med ægtefællen, udgør bofradraget samme beløb som to personfradrag.

Stk. 2. Er boet kun skattepligtigt i en del af et år, indrømmes bofradrag med en tolvtedel for hver måned, ved hvis begyndelse skattepligt har foreligget. Omfatter

boets skattepligt efter § 17, stk. 2, indkomst erhvervet før dødsfaldet, indrømmes der tilige **bofradrag** for den del af indkomståret, der ligger før dødsfaldet.

§ 39. Formueskat til staten af personer og dødsboer udskrives efter en skala, der fastsættes ved lov forud for hvert kalenderår. Skatten beregnes af den ansatte skattepligtige formue.

Stk. 2. Har selvstændig formueskattepligt kun foreligget i en del af et år, svares formueskat alene med en tolvtedel af det årlige beløb for hver kalendermåned, ved hvis begyndelse selvstændig skattepligt har foreligget.

§ 40. Opkrævning af den i afsnit IV omhandlede indkomst- og formueskat til staten, af folkepensionsbidrag, af kommunal indkomstskat af personer og dødsboer og af kirkelige afgifter sker i overensstemmelse med reglerne i dette afsnit. Indkomstskat af aktieudbytte m. v. opkræves efter reglerne i afsnit VI.

§ 68. Er der i A-indkomst, som erhverves af en her i landet skattepligtig person, ikke sket indeholdelse af A-skat, eller er indeholdelse sket med for lavt beløb, skal erhververen straks indbetale det manglende beløb til det offentlige. Det samme gælder den, der på et dødsbos vegne oppebærer en boet tilfaldende A-indkomst.

§ 71. Arvingerne i et dødsbo, som omhandlet i § 16 hæfter for det af denne bestemmelse følgende skattetilsvaret i det omfang, hvori de modtager arv, en ægtefælle tillige i det omfang, den modtager **boslod**. På tilsvarende måde hæfter arvinger og ægtefælle i det i § 20, stk. 4, nævnte tilfælde for det skattetilsvaret, som påhviler det offentligt skiftede bo for tiden indtil boets udlevering til privat skifte. Hæftelsen er solidarisk.

Stk. 2. Når en hustru, der er ansat særskilt til skat efter § 4, stk. 2, afgår ved døden, og boet overtages til privat skifte, hæfter arvinger og ægtefælle på den i stk. 1 angivne måde for det af bestemmelsen i § 12 følgende skattetilsvaret.

Den 5. april 1968.

Bilag 2.

Til folketingsudvalget til behandling af ændringer i kildeskatteloven (lovforslag nr. 78).

Undertegnede organisationer - Advokatrådet, Foreningen af statsautoriserede revisorer og Erhvervenes fællesudvalg om skattespørgsmål - skal hermed henstille, at der foretages visse ændringer i kildeskattelovens bestemmelser om beskatning ved dødsfald.

Siden skattelovskommissionens betænkning fra 1950 og skattereforforslagene fra 1950-erne har man arbejdet hen imod at skabe kontinuitet i beskatningen. Ved kontinuitet har man især tænkt på det forhold, at der ikke sker nogen tidsmæssig afbrydelse af beskatning f. eks. ved dødsfald. Herefter skal en afdød skatteydere indkomst beskattes indtil dødsfaldet, og boets indkomst skal fra dødsfaldet beskattes hos boet eller arvingerne. Vi erkender det rimelige heri, således at den skattefrihed, der nu opnås for indtægter inden dødsfaldet såvel som dødsboers mulighed for at undgå beskatning af løbende indkomster i et efter omstændighederne langvarigt tidsrum, bringes til ophør ved kildeskattens indførelse.

Herudover har man yderligere sigtet på at bringe det forhold til ophør, at driftsaktiver og varelagre, som af afdøde med skattemæssig virkning var afskrevet, respektive nedskrevet, skattefrit kunne opskrives i dødsboet, hvorefter aktiverne efter at være udlagt til arvingerne til de opskrevne værdier påny med skattemæssig virkning kunne afskrives og nedskrives af disse. Erhvervsrepræsentanterne har i sin tid ved afskrivningsudvalgets betænkning af 1957 (s. 82) erkendt, at den beskrevne situation ikke var rimelig, og at den som et dødsbobeskatningsproblem snarere end et afskrivningsproblem burde rettes op ved ændringer i beskatningen efter dødsfald.

Ved den i lov nr. 100 af 31. marts 1967 (kildeskatteloven) vedtagne ordning om beskatning i dødsfaldstilfælde er man imidlertid gået langt ud over det foran beskrevne formål.

Udover at realisere de beskrevne ændrin-

ger, som vore organisationer altså kan tilslutte sig, har man nemlig benyttet den lovgivningsmæssige lejlighed, som kildeskatteloven frembød, til at realisere et helt nyt beskatningsprincip, der går ud på at *side stille arveudlæg med salg*. Ved dette princip bryder man tværtimod kontinuiteten og kræver ethvert aktiv opskrevet til handelsværdi med skattemæssig virkning, inden det udlægges til arvingerne.

Det er imidlertid vor opfattelse, at alle rimelige og velbegrundede reformkrav på dette område er opfyldt, når man realiserer den før beskrevne tidsmæssige kontinuitet i beskatningen, således at ingen løbende indtægt går udenfor beskatning, og man herudover afskaffer den hidtidige adgang til skattefri opskrivning af af- eller nedskrevne aktiver med påfølgende, ny skattemæssig af- eller nedskrivning. Her bør ændringerne af dødsfaldsbeskatningen imidlertid stoppe, således at man ikke yderligere gennemfører det helt nye og meget omkalfatrende skatteprincip: arveudlæg = salg, hvis vidtrækkende konsekvenser overhovedet ikke er blevet gjort til genstand for nogen generel forhåndsundersøgelse.

Princippets meget uheldige virkninger i praksis kan man dog allerede nu danne sig en klar opfattelse af. Det vil medføre, at mange boer efter erhvervsdrivende skatteydere får pligt til at betale så store beløb i skatter og arveafgifter, at disse boer for at kunne opfylde det offentlige krav nødsages til at sælge af de til erhvervsvirksomhederne hørende aktiver, og følgen heraf vil atter kunne blive, at det i adskillige tilfælde ikke vil være muligt at lade virksomheder gå i arv. Skatte- og afgiftskravene medfører en sådan likviditetsbelastning, at generationsskiftet indenfor erhvervsvirksomhederne vil blive betydeligt vanskeliggjort, i mange tilfælde umuliggjort. Det kan ikke være i samfundets interesse, at skattereglerne på denne måde medvirker til, at levedygtige erhvervsvirksomheder ikke kan

videreføres til næste generation, som måske netop er opvokset med virksomheden og uddannet til at drive den videre.

Medens **arveafgiften** beregnes på basis af boets **nettoformue** (samt arvelodder og slægtskab), beregnes den nu indførte beskatning af **opskrevne**, supponerede avancer på boets aktiver uden nogen hensyntagen til boets aktuelle **økonomiske** stilling. Disse stærkt udvidede, **privilegerede** skattekrav vil **naturligvis** kunne skade boets kreditorer. Dette vil særlig **hårdt** ramme funktionærers og arbejderes lønkrav, idet der efter de nye skatteregler ofte intet bliver tilovers til dem (eller de i bedste fald må afvente dækning for deres krav, indtil bobehandlingen er afsluttet og alle skatter er udredet).

De foran beskrevne synspunkters virkninger skal herefter belyses i følgende tre hovedsituationer i dødsboer, nemlig:

- I. Overgang af driftsaktiver og varelagre.
- II. Overgang af fast ejendom.
- III. Overgang af aktier.

1. Overgang af driftsaktiver og varelagre.

De hyppigst forekommende aktiver i en erhvervsvirksomhed er driftsaktiver, såsom maskiner og **inventar**, samt varelagre. Hvad angår driftsinventar skal forskellen mellem bogført værdi ved dødsfaldet og handelsværdien i henhold til kildeskatteloven beskattes med særlig indkomstskat. For varelagre skal der endog **muligvis** betales almindelig indkomstskat.

Men hvis det trods de åbenbare vanskeligheder lykkes at skaffe de fornødne likvide midler til at sætte en eller flere arvinger i stand til at videreføre virksomheden med de opskrevne **aktiver**, vil den eller de pågældende arvinger i den følgende tid kunne afskrive og nedskrive på de opskrevne aktiver og herved få opvejet dødsboets beskatning; på længere sigt vil skattereglerne derfor kunne føre til, at nettoskatteprovenuet bliver meget ringe eller endog negativt.

Under disse omstændigheder skal det henstilles, at man ophæver den ved loven indførte **pligt** til at foretage opskrivning af boets erhvervsaktiver og beskatte opskrivningen ved udlodning til arvingerne. Efter en sådan ændring vil arvingerne kunne få en erhvervsvirksomhed udloddet til de værdier, hvortil afdøde havde bogført den, og hvormed den

var indgået i boet, og boet hermed undgå en ofte ødelæggende beskatning. Til gengæld må den eller de arvinger, som viderefører virksomheden, affinde sig med, at de ikke **får** større afskrivningsadgang, end afdøde selv havde.

Det præciseres, at vore ønsker alene tager sigte på den pligtmæssige opskrivning ved udlodning til arvinger. Hvis boet og arvingerne ønsker en fuld eller delvis opskrivning af virksomheden, bør dette stå dem frit, men i så fald må en sådan opskrivning beskattes efter lovens regler.

At en regel om, at arvingernes afskrivning kan fortsætte på afdødes afskrivningsgrundlag, også er praktisk gennemførlig, illustrerer loven selv, idet boer, hvor der efterlades en ægtefælle, under visse omstændigheder ikke har pligt til at foretage skattepligtig opskrivning ved udlæg til ægtefællen, som da kun kan afskrive på det lavere grundlag, hvortil aktivets værdi var nedskrevet hos afdøde.

Der er således principielt intet i vejen for, at lovgivningen kan anvende begge de to metoder. Når dette er tilfældet, ses der ikke at være nogen rimelighed i, at boer med en efterladt ægtefælle fritages for denne beskatning, medens andre boer altid skal udsættes for den omhandlede beskatning, uanset om den for erhvervsvirksomheder kan være ødelæggende.

Den omstændighed, at driftsaktiver efter vort forslag skal kunne overtages af arvinger til arveladers bogførte værdi, bør efter vor opfattelse ikke føre til principielle ændringer i boopgørelser, i fordelingen mellem arvingerne eller i arveafgiftsberegningen. Boet bør derfor efter vor opfattelse opgøres på samme måde som hidtil.

Men derudover må det beregnes, hvor stor indkomstskat boet skulle have betalt, dersom dets aktiver var blevet afsat til priser som de ved boopgørelsen anvendte. Ved fordelingen mellem arvingerne må dette beløb betragtes som et passiv, således at den bomasse, der skal fordeles mellem arvingerne, reduceres med den skat, som boet skulle have betalt, hvis boet ikke havde benyttet sig af sin adgang til at lade en eller flere arvinger overtage boaktiver til deres bogførte værdi eller anskaffelsessum.

Som eksempel kan nævnes et bo, hvis aktiver er vurderet på følgende måde:

Virksomhed (bogført værdi 100.000 kr.)	200.000 kr.
obligationer og kontant	200.000 kr.
	400.000 kr.
latent skattebyrde (f. eks.)	20.000 kr.
	380.000 kr.

Der er to arvinger, som hver skal arve halvdelen, altså 190.000 kr. Boet deles herefter på følgende måde:

arving A:

virksomheden	200.000 kr.
÷ latent skattebyrde	20.000 kr.
	180.000 kr.
kontant (obligationer e. l.)	10.000 kr.
	190.000 kr.

arving B:

kontant og obligationer	190.000 kr.
-----------------------------------	-------------

Hvor der til en virksomhed er knyttet en good-will eller andre immaterielle rettigheder, må der forholdes hermed på principielt samme måde som med driftsaktiver. Sådanne rettigheder må indgå i vurderingen og medtages ved fordelingen af arv og ved arveafgiftsberegningen. Derimod skal skattepligtig opskrivning ikke finde sted, dersom den pågældende arving erklærer, at han ikke vil afskrive på det beløb, hvormed vurderingen overstiger arveladers bogførte værdi.

Vi finder dog anledning til at understrege, at netop sådanne aktivers værdi er meget påvirkelige overfor dødsfald, hvorfor der bør anvendes forsigtige vurderingsprincipper her. Ofte beror en virksomheds good-will netop på den person, der er død, hvorfor tidligere vurderinger af denne good-will nu må lades ude af betragtning.

Hvis boet sælger virksomheden, kan vi tiltræde, at der finder beskatning sted. I disse tilfælde skulle der da heller ikke være særlige likviditetsvanskeligheder, ligesom der ikke opstår vurderingsproblemer.

II. Overgang af faste ejendomme.

Såfremt et dødsbo udlodder faste ejendomme, vil den skattemæssige behandling af avance ved udlodning blive følgende:

Hvis det drejer sig om erhvervsbygninger, hvorpå der kan afskrives, og hvor afdøde har foretaget ekstra-afskrivninger, forskudsafskrivninger eller forlods afskrivninger med in-

vesteringsfonds, kan der anvendes ganske de samme synspunkter, som ovenfor er anført vedrørende maskiner, inventar, varelagre o. l. Kun skal det tilføjes, at det ved sådanne faste ejendomme ofte drejer sig om relativt store beløb, som fremkommer ved tilbageførelse af de af afdøde foretagne afskrivninger; dog er det kun selve de foretagne afskrivninger og ikke fortjeneste derudover, der kommer til beskatning. Arvinger, der får udlagt en skattemæssigt opskrevet ejendom, vil til gengæld kunne skaffe sig skattemæssig kompensation ved ekstraafskrivninger m. v. i årene efter overtagelsen. De foran side 51 omtalte virkninger for såvel boet som arvingerne vil derfor ofte blive betydelige, og de anførte betragtninger have ekstra stor vægt.

Vore organisationer skal derfor også på dette punkt henstille, at pligten til skattemæssig opskrivning frafalder. Den arving, der herefter overtager en ejendom, vil - hvis han vælger at overtage ejendommen til den nedskrevne værdi — ikke kunne afskrive mere, end afdøde selv kunne have gjort fremover, og han vil derfor f. eks. ikke kunne betragte ejendommen som ny erhvervet og foretage ekstra-afskrivning på den på dette grundlag.

Værdistigninger på fast ejendom ud over foretagne afskrivninger bør efter vor mening behandles på samme måde som værdistigning på aktier, og beskatning efter § 2, nr. 13, i lov om særlig indkomstskat (kapitalvindingsskat) bør altså kun finde anvendelse i tilfælde, hvor boet eller arvingerne afhænder ejendommen. Vore organisationer skal derfor - lige som ved aktier - principalt henstille, at den værdistigning på fast ejendom, som indtræder i tiden indtil udlodningen i boet, ikke beskattes hos boet eller arvingerne efter denne regel.

Subsidiært henstiller vi, at man giver boet og arvingerne valgfrihed m. h. t. skattemæssig opskrivning, således at ejendommen kan udloddes til arvinger til afdødes anskaffelsessum. Herved udsættes beskatningen, indtil arvingerne videresælger ejendommen.

III. Overgang af aktier.

Der er en væsensforskel mellem den først omtalte beskatning af driftsaktiver o. l. og beskatning af aktier. For driftsaktivers vedkommende betyder beskatningen i første række en tilbageførelse af foretagne afskrivninger, som har været fradraget i den skattepligtige

indkomst, men som ved salg eller vurdering viser sig at have været for store.

For aktier er situationen anderledes. Der kan ikke afskrives på aktier, og derfor bliver der ej heller tale om nogen tilbageførelse af for store skattemæssige afskrivninger, ligesom fortjeneste i forhold til anskaffelseskursen normalt ikke er et led i den pågældendes erhverv.

Videre må det nævnes, at arvinger, der modtager skattemæssigt opskrevne driftsaktiver, kan afskrive på det forhøjede grundlag, medens den, der modtager opskrevne aktier, ikke kan foretage afskrivning på overtagelsessummen.

Det er derfor vor opfattelse, at der ikke er rimelig motivering for beskatning i et dødsbo eller hos arvinger af de kursstigninger på aktier, som ved udlodning til arvinger konstateres i forhold til afdødes anskaffelseskurs.

Til støtte for dette standpunkt taler endvidere, at boer, der ejer aktier, som er steget i værdi, ellers både rammes af indkomstskat og af arveafgift og derved bliver stærkt reduceret i modsætning til boer, der ejer obligationer, pantebreve og andre værdier, hvis værdistigning ikke beskattes ved afhændelse.

De uheldige virkninger af beskatning af kursstigning på aktier vil kun sjældent modvirkes af, at kurstab på aktier er fradragsberettiget. Meget ofte vil der nemlig ikke være fornøden skattepligtig indkomst, hvori fradrag kan ske, og aktiesalgsbeskatningens udvidelse til arveudlæg vil derfor ensidigt virke til gunst for det offentlige.

For aktier i hovedaktionærselskaber og for aktier i så store poster, at de — eventuelt sammen med andre poster - giver aktionærerne bestemmende indflydelse på selskabet, kan der anføres nogle yderligere betragtninger. Sådanne aktier kan f. eks. ved opsparing i selskabet være undergået betydelig kursstigning, og det skattebeløb, der efter loven skal betales, kan derfor blive meget stort og tilsvarende vanskeligt at betale for boet. Det må herved erindres, at mindre aktieposter i et sådant selskab er meget vanskelige at sælge, og at det i de fleste tilfælde er vigtigt for boet og arvingerne at bevare indflydelsen på selska-

bet, hvorfor kun mindre aktiebeløb overhovedet vil kunne afhændes.

Det må endvidere nævnes, at en virksomhed, der drives som aktieselskab, ikke efter et dødsfald i aktionærkredsen vil kunne ændre de bogførte værdier på driftsaktiverne. Der foretages således ikke opskrivninger af driftsaktiver og kan derfor heller ikke ske forhøjede afskrivninger i den følgende tid. Der bliver herved en klar forskel på, om det er en personlig virksomhed eller en virksomhed i aktieselskabsform, der falder i arv.

Hvis man imidlertid, trods disse efter vor mening tungtvejende argumenter imod beskatning på grundlag af opskrevne aktieværdier, fastholder dette beskatningskrav, må vi henstille, at der under alle omstændigheder indføres samme regel som foreslået for driftsaktiver, nemlig at beskatningen kan udsættes. Dette betyder i praksis, at aktier skal kunne udloddes til aktionærer til en kurs svarende til afdødes erhvervelseskurs, dog mindst skattekursen pr. 31. december 1961. Samtidig må der ved fordelingen af boet tages hensyn til den latente skattebyrde, som hviler på aktierne, og som ville være blevet udløst, hvis aktierne var blevet opskrevet i boet.

Vi har med foranstående bemærkninger ønsket at give udtryk for vore store betænkeligheder ved den omtalte lovgivning og har i denne forbindelse fundet det naturligt at pege på ændringer, der efter vor mening vil imødekomme rimelige reformkrav. Det har ikke været vort mål — og ville heller ikke være muligt - i denne form at foretage en udtømmende redegørelse for de mange problemer, som spørgsmålet om dødsbobsbeskatningen rejser. Hele området er så kompliceret, og lovens endelige udformning vil få så vidtrækkende konsekvenser på en lang række områder, at vi henstiller, at der nedsættes et hurtigt arbejdende, sagkyndigt udvalg til at foretage en grundig gennemgang af hele spørgsmålet.

Det er vor opfattelse, at nedsættelsen af et sådant udvalg ikke vil forsinke forberedelsen og gennemførelsen af selve kildeskatteordningen.

