

TFA 2013.10

dødsboskifte 9 og Skatter 61.9.

Ny praksis for beskatning af dødsboer med fællesejeformue

Landskatteretten er fornylig kommet frem til, at der ikke er hjemmel i dødsboskatteloven til at medregne længstlevendes boslod ved afgørelsen af, om førstafdødes bo er skattefritaget eller ikke skattefritaget. Kendelsen er et afgørende brud med mangeårig administrativ praksis. SKAT vil efter kendelsen fremover lade størrelsen af førstafdødes boslod være afgørende, men det er spørgsmålet, om der er hjemmel til denne administration i dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Af advokat Susan Fürst, Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen

Indledning

Den 30. august sidste år afsagde Landskatteretten en opsigtsvækkende kendelse vedrørende beskatning af dødsboer. Landskatteretten afgjorde, at der ikke er hjemmel i dødsboskatteloven til at medregne længstlevendes boslod til beregningen af dødsboets størrelse i skattemæssig henseende, således som reglen ellers har været administreret siden 1970.

Kendelsen er dermed et afgørende brud på ellers hidtidig ubrudt administrativ praksis og indebærer, at beløbsgrænsen for, hvornår et fællesbo er skattefritaget, nu i realiteten er fordoblet. Mindre opsigtsvækkende er det ikke blevet af, at kendelsen senere blev korrigeret - og altså ikke indbragt - således at en væsentlig forudsætning for den nye administration af reglen blev ændret.

I den oprindelige kendelse er det størrelsen af afdødes bodel, som er afgørende for, om boet er skattefritaget eller ej. Dette ændres måske i den korrigerede kendelse til i stedet at være størrelsen af afdødes boslod, som er afgørende. I hvert fald er det den forståelse, som SKAT lægger til grund ved udformningen af den ny administrative praksis.

På baggrund af den korrigerede kendelse, hvor det altså - i modsætning til den oprindelige - kan antages, at det er størrelsen af bosloddet, som er afgørende for et bos skattefritagelse, fastholdes dermed en forskelsbehandling af fællesboer i forhold til særboer, som der næppe er hjemmel til i loven, og det må forventes, at den ny administrative praksis vil medføre øgede krav til skatteretlig rådgivning i forbindelse med tilrettelæggelse af ægtefælleformueretlige forhold og mortis causa dispositioner.

Landskatterettens kendelse

Ved SKM 2012. 724 tog Landskatteretten stilling til definitionen af begrebet »dødsbo« i dødsboskatteretlig forstand. Såfremt afdøde havde været gift, og der var et fælleseje i ægteskabet, har mangeårig administrativ praksis medregnet længstlevendes boslod til beregningen af dødsboets størrelse i skattemæssig henseende. Problemstillingen er indgående belyst af professor, cand. jur., ph.d., Rasmus Feldthusen første gang i SPO 2003.129, som i sin artikel konkluderer, at der ikke er hjemmel i dødsboskattelovens (DBLS) § 6 til SKATs praksis. Landskatteretten kommer frem til samme resultat, idet afgørelsen går ud på, at der ikke er hjemmel i dødsboskattelovens ordlyd til denne - udvidende - fortolkning af begrebet dødsbo.

Reglerne for, hvornår et dødsbo er skattefritaget eller ikke skattefritaget findes i dødsboskatteloven. Der står i DBLS § 6, stk. 1, at et dødsbo er skattefritaget, hvis boets aktiver og boets nettoformue på skæringsdagen for boopgørelsen ikke overstiger en beløbsgrænse på 2.595.100 kr.

Hvis boet er skattefritaget, skal der ikke betales skat hverken af boets indtægter i boperioden, der løber fra og med dagen efter dødsfaldet og frem til skæringsdagen i boopgørelsen, eller af gevinster, som konstateres ved udlodning til arvingerne eller ved boets salg af aktiver til tredjemand.

Baggrunden for sagen var, at SKAT ikke havde imødekommet boets anmodning om omvalg af de selvangivne oplysninger. SKAT havde begrundet afslaget med, at eftersom boets fælles nettoformue var opgjort til 2.633.615,00 kr., og længstlevendes bodel udgjorde 1.339.109 kr., oversteg fællesboets nettoformue grænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1. Boet var dermed efter SKATs opfattelse ikke skattefritaget.

DBLS § 6, stk. 1, udspringer af den tidligere kildeskattelovs § 16, stk. 1, som introducerede skattefritagelse for mindre boer. I daværende kildeskattelovs § 16, stk. 1, 2. pkt., var der hjemmel til at medregne ægtefællernes samlede fællesbo, da bestemmelsen indeholdt henvisning til dagældende kildeskattelovs § 18 vedrørende forståelsen af begrebet »hele boet«. Der stod i kildeskattelovs § 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.«

Der stod i endvidere i bemærkningerne til dagældende KSL § 16, stk. 1:

»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 boet skiftes i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet.«

Den direkte lovhjemmel i KSL § 18 om, at dødsboet i relation til dødsbosbeskatningen skulle forstås som hele fællesboet, er ikke overført til DBLS, men det er forudsat i bemærkningerne til DBLS § 6, at den længstlevende ægtefælles boslod fortsat skal medregnes ved beregningen af, om dødsboet er skattefritaget:

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

Da SKAT fastholdt, at ægtefællernes samlede fællesformue skulle indgå ved bedømmelsen af skattefritagelsen for førstafdødes bo, klagede dødsboet over SKATs afgørelse til Landskatteretten med påstand om, at der ikke var hjemmel hertil i dødsboskattelovens § 6, stk. 1.

Under »Klagerens påstand og argumenter« i Landskatterettens kendelse har klageren/boet som anbringende:

»Det er således alene [her: afdødes] aktiver og nettoformue, der skal lægges til grund ved opgørelsen.« Klageren/boet havde således utvetydigt gjort gældende, at det er afdødes bodel og nettobodels størrelse, der skal indgå i vurderingen af, om boet er skattefritaget eller ikke skattefritaget.

Op heri fik klageren medhold. Der står i sidste afsnit af »Landskatterettens bemærkninger og begrundelse«:

»Da afdødes aktiver udgør 1.499.474 kr. og nettoformuen udgør 1.351.110 kr., falder begge beløb under beløbsgrænsen på 2.595.100 kr. for 2009 i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, hvorefter boet må anses for skattefrit.« (Beløbene refererer til afdødes bodel og nettobodel før dødsboskat.)

Ved kendelsen af 30. august 2012 ikke bare tilsidesatte Landskatteretten den mangeårige administrative praksis med sin afgørelse om, at der »hverken i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, eller på andet grundlag er den fornødne hjemmel til at medregne den efterlevendes boslod under beregning af, om boets aktiver og nettoformue hver især ikke overstiger beløbsgrænsen i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, og dermed er skattefritaget.«

Ydermere fulgte det klart af Landskatterettens begrundelse, som citeret ovenfor, at Landskatteretten havde lagt til grund, at der ikke er hjemmel til indblanding af længstlevendes nettobodel til afgørelse af, om dødsboet er skattefritaget eller ikke skattefritaget, og at begrebet dødsbo i dødsboskatteretlig forstand er defineret som afdødes bodel, og det således er størrelsen af afdødes egne aktiver og nettoformue, som er afgørende for, om beløbsgrænserne i DBLS § 6, stk. 1, er overskredet.

Ved Landskatterettens kendelse var der således iagttaget overensstemmelse mellem såvel skifteretlige som skatteretlige regler og de ægtefælleformueretlige regler for ejerforhold.

Landsrettens korrigerede kendelse

SKAT indbragte ikke Landsskatterettens kendelse for Landsretten men meddelte, at der på baggrund af kendelsen ville blive udsendt styresignal. I styresignaler oplyser SKAT om ændret praksis med eksempler og retningslinjerne for skattemæssig genoptagelse. (Styresignalet er ophævet per 1. februar 2013 og er i stedet indarbejdet i Den Juridiske Vejledning 2013-1.)

Forinden SKATs styresignal blev udsendt, besluttede Landskatteretten imidlertid at korrigere kendelsen med følgende begrundelse, der fremgår af følgebrev til klageren:

»Afgørelsen indeholder desværre uklarheder i forhold til sondringen mellem begreberne bodel og boslod. Retten har nu korrigeret kendelsen og sender kopi af den korrigerede afgørelse, der afløser afgørelsen af 30. august 2012.«

Landskatteretten er landets øverste administrative klageinstans vedrørende skatter, moms, afgifter, told, ejendomsvurderinger og restanteinddrivelse og er underlagt officialmaksimen og almindelige forvaltningsretlige regler. Landskatteretten, der trods navnet ikke er en domstol, er således berettiget til at korrigere begrundelsen, som det er sket her, idet officialmaksimen retter sig mod det såvel retlige som faktiske grundlag i en sag, da udgangspunktet er, at der skal træffes en materiel rigtig afgørelse. (Betænkning nr. 1425 - kapitel III F).

I den nye, korrigerede afgørelse er sidste afsnit af »Landskatterettens bemærkninger og begrundelse« ændret til følgende:

»Da både afdødes aktiver og nettoformuen falder under beløbsgrænsen på 2.595.100 kr. for 2009 i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, må boet anses for skattefrit.«

Ny administrativ praksis

I SKATs styresignal af 7. december 2012 står, at der i sager om spørgsmål om skattefritagelse for et dødsbo, hvor der er en længstle-

vende ægtefælle, fremover skal forholdes således, at det er størrelsen af bosloden med tillæg af afdødes særeje, der er afgørende.

Ved den nye administrative praksis, hvor det lægges til grund, at det er størrelsen af førstafdødes boslod, der er afgørende, inddrages længstlevendes fællesejeaktiver således fortsat i beregningen af, om indtægter og gevinster af førstafdødes bodel skal dødsbosbeskattes eller ej. Den eneste reelle forandring er, at der er sket en fordobling af beløbsgrænsen i relation til fællesejeformuer.

Denne administration af reglen i DBSL § 6, stk. 1, er i strid med begrundelsen i den oprindelige kendelse, som gik ud på, at der alene er hjemmel i dødsboskiftelovens ordlyd til, at afdødes dødsbo jf. DBSL § 6, stk. 1, skal forstås som værende de aktiver og passiver, som den afdøde ægtefælle efter de ægtefælleformueretlige regler selv var ejer af, og ikke tillige en andel af aktiver og passiver, som tilhører længstlevende ægtefælle.

Definitionen af begrebet boslod fremgår af retsvirkningslovens § 16, stk. 2, hvor der står, at hver ægtefælle eller dens arvinger på tidspunktet for ægteskabets ophør udtager halvdelen af det beholdne fællesbo.

Ved skiftet af fællesformuen skal der ske en kvantitativ lighedeling, gennemført på den måde, at hver ægtefælle afgiver halvdelen af sin nettobodel til den anden ægtefælle. Den lod, altså halvdelen af værdien af nettoformuen, der herefter tilfalder ægtefællen på skiftet, kaldes boslod.

Der er imidlertid alene tale om en kvantitativ deling, idet hver ægtefælle på skiftet som udgangspunkt i kvalitativt henseende har fortrinsret til at udtage genstande fra sin egen bodel. (Familieretten, Finn Taksøe-Jensen og Jesper Vorstrup Rasmussen, 1992, p. 45). Det kan derfor ikke tiltrædes, når Rasmus Feldthusen i sin anden artikel om hjemmelsproblematikken i SPO 2012 side 488 gør gældende, at det for vurderingen af boets skattepligt er mest nærliggende, at det er størrelsen af førstafdødes boslod der er afgørende, »formentlig også for så vidt angår aktiverne, eftersom bosloden udlægges i form af aktiver eventuelt med tilhørende passiver.«

Imidlertid er SKATs styresignal i overensstemmelse med det af Rasmus Feldthusen anførte. Der står i styresignalet:

»Ved opgørelsen af hvilke aktiver i boet, der skal medtages til vurderingen af, om boet er skattefritaget, tages der udgangspunkt i afdødes og længstlevendes bodele. Disse bodele lægges sammen for at finde de samlede aktiver for begge bodele (typisk svarende til de i bopopgørelsen opførte aktiver i fællesformue). Herefter reduceres med den opførte værdi af ejendomme, som er omfattet af EBL § 8 og § 9, stk. 1. Herefter tages halvdelen af dette beløb, som sammenholdes med beløbsgrænsen i DBSL § 6, stk. 1.«

Beskatningsgrundlaget

I det omfang boets indkomst skal beskattes, er det alene indkomst af afdødes bodel, som beskattes. Dette fremgår direkte af dødsboskattelovens regler. Der står i DBSL § 4, stk. 1:

»Som dødsboets indkomst anses indtægter og udgifter vedrørende den formue, der tilhører boet, og som er inddraget under skiftet.«

At formuen tillige omfatter, hvad der er inddraget under skiftet, kunne føre til den opfattelse, at det tillige omfatter længstlevendes fællesformue, men afgrænsningen fremgår af stk. 2:

»Var afdøde gift ved dødsfaldet, anses gevinst og tab ved udlodning af den efterlevendes formue til andre arvinger eller legatarer efter afdøde som boets indkomst.«

Det følger af § 4, stk. 3, at den skattemæssige opdeling af formuen skal følge den opdeling, som dødsboet og den længstlevende ægtefælle foretager jf. dødsboskiftelovens § 76, om længstlevendes opgørelse over egne aktiver og passiver. Det vil sige, at opdelingen følger de ægtefælleformueretlige regler.

Længstlevende ægtefælle beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler for personer. Det fremgår udtrykkeligt af DBSL § 42, stk.

1, (se dog § 42, stk. 2) samt bemærkningerne til § 6, stk. 1, som citeret ovenfor, hvor der står, »at dødsbøbeskatningen i øvrigt som udgangspunkt kun omfatter den afdødes formue, jf. stk. 4, stk. 1.«

Som det fremgår af retsvirkningsloven § 16, stk. 2, ophører formuefællesskabet mellem ægtefællerne på dødsdagen, men boslodsudvekslingen sker først per skæringsdag. »Det beholdne fællesbo« betyder nettobodelen, altså værdien af aktiver minus passiver med tillæg af afkast fra dødsdagen til skæringsdag.

En eventuel dødsboskat indgår som passiv ved opgørelsen af afdødes nettobodel. Dødsboskatten er altså fratrukket i afdødes bodel forud for boslodsudvekslingen på skæringsdagen, men eftersom dødsboskatten ikke indgår ved opgørelsen af, om boet er skattefritaget eller ikke skattefritaget, jf. DBSL § 6, stk. 4, skal bosloden såvel efter tidligere som nugældende praksis korrigeres/renses for dødsboskatten før beregningen af boets skattepligt, ligesom der skal korrigeres for den skat, som den længstlevende ægtefælle har betalt af indkomst af sine fællesaktiver i boperioden, jf. Den Juridiske Vejledning C.E. 3.5.2.

(Bosloden udgør (sammenlagt med et eventuelt særeje) arvebeholdningen i dødsboet, og det er således også af bosloden/arvebeholdningen, at der eventuelt skal betales afgifter efter boafgiftslovens bestemmelser.)

Såfremt det havde været størrelsen af afdødes bodel, som var afgørende for skattepligten, ville opgørelsen i stedet finde sted på baggrund af afdødes egne aktiver og boets nettobeholdning før skat og altså forinden boslodsudveksling. Der ville dermed have været overensstemmelse mellem de skatteretlige, civilretlige og skifteretlige regler.

Er der hjemmel dødsboskatteloven til den nye praksis?

Er der overhovedet hjemmel til den nye praksis? I 2008 rettede professor, cand. jur., ph.d., Rasmus Feldthusen henvendelse til Folketingets Skatteudvalg, idet han satte spørgsmålstegn ved, om der fandtes lov hjemmel til at medregne en længstlevende ægtefælles boslod. Skatteministerens svar er optrykt som bilag 17 til L159 (FT 2007-08, 2. samling), og skatteministeren anfører afslutningsvis:

»Med hensyn til spørgsmålet, om hele fællesboet eller kun afdødes bodel bør tælles med ved opgørelsen af, om boet er skattefritaget, bemærkes, at der er tale om et principvalg, der blev truffet i forbindelse med dødsboskattelovens indførelse. Jeg finder ikke anledning til at ændre dette valg nu. Medvirkende hertil er, at en principændring ikke ville være til fordel for alle dødsboer, idet der forekommer tilfælde, hvor den længstlevende ægtefælles bodel er negativ. Et principskifte kunne derfor i disse tilfælde føre til, at et bo, der i dag er skattefritaget, i stedet blev skattepligtigt.«

Som det ses, sonder skatteministeren i sit svar alene mellem hele fællesboet eller kun afdødes bodel.

Skrives DBSL § 4, stk. 1, sammen med DBSL § 6, stk. 1, står der:

Et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat af den i §§ 4 og 5 omhandlede indkomst, der udgøres af indtægter og udgifter vedrørende den formue (§ 4), der tilhører boet, hvis boets aktiver og dets nettoformue (§ 6) efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, hver især ikke overstiger et grundbeløb på 2.595.100 kr.

Det ligger fast, at den formue, der omtales i § 4, er afdødes bodel. Det forekommer derfor meget nærliggende at læse »boets aktiver og nettoformue« som afdødes bodel og nettobodel, hvilket Landskatteretten også i sin oprindelige kendelse kom frem til i sin begrundelse for, at der ikke er hjemmel i ordlyden i § 6, stk. 1, til at medregne længstlevendes boslod ved beregningen af boets skattepligt.

Det er herefter vanskeligt at se, hvor hjemmelen er til at fastholde boslodsudveksling forud for opgørelsen, således at værdien af længstlevendes aktiver og nettobodel fortsat inddrages ved beregningen af skattepligten, når Landskatteretten i øvrigt fastholder, at der ikke er hjemmel til at medregne længstlevendes boslod. Når Rasmus Feldthusen i SPO 2012.483, side 487 skriver, at der er et væsentligt spørgsmål i

forhold »til retstilstanden fra afsigelsen af kendelsen og frem til en eventuel lovændring, der fastlægger, hvad der skal gælde fremadrettet, om det er førstafdødes bodel eller boslod, der skal lægges til grund for vurderingen af, om dødsboet er skattefritaget eller ikke skattefritaget«, tages det her til indtægt for, at Rasmus Feldthusen deler vurderingen af, at boslods-kriteriet i hvert fald ikke har klar hjemmel i ordlyden af DBSL § 6, stk. 1.

Genoptagelse

Da allerede afsluttede dødsboer i medfør af den nye skattepraksis kan vise sig at være skattefritaget, selvom de er blevet behandlet som ikke skattefritaget, bør det for visse boers vedkommende overvejes at søge boet genoptaget med henblik på at søge den for meget betalte skat tilbage.

Skifteretlig genoptagelse

Da den skattemæssige genoptagelse ikke bliver anset for at have partsevne, må der forud for den skattemæssige genoptagelse søges om skifteretlig genoptagelse efter dødsboskiftelovens regler.

Reglerne for genoptagelse af dødsboer findes i dødsboskiftelovens § 103, hvor der står, at skifteretten kan genoptage et bo, når det findes påkrævet. Praksis viser, at skifteretten er meget tilbageholdende med at imødekomme anmodninger om genoptagelse, hvis anmodningen er af skattemæssige årsager, medmindre den uhensigtsmæssige behandling af boet skyldes manglende vejledning fra skifteretten. Imidlertid foreligger der i den konkrete situation ikke en uhensigtsmæssig behandling men nye relevante retlige oplysninger, hvorfor det må antages, at anmodningen skal indgives i henhold til § 103, stk. 1, nr. 6, hvor der står, at skifteretten kan genoptage behandlingen af et bo, navnlig fordi, »Der i øvrigt forligger nye oplysninger af væsentlig betydning for boets behandling.«

Hvis den skifteretlige behandling af et dødsbo genoptages, indebærer dette, at selve dødsbobehandlingen genoptages, hvor de særlige regler i DBSL §§ 81-84 finder anvendelse. Da der således er en del omkostninger forbundet med genoptagelsen, må det forudsættes, at anmodning om genoptagelse generelt kun vil blive fremsat, hvor skattepligten har medført en i forhold til nettoformuen betydelig dødsboskat, således at den ny retstilstand, hvorefter boet vil være skattefritaget, vil opfylde kravet i dødsboskiftelovens § 103, stk. 1, nr. 6, om nye oplysninger af væsentlig betydning.

Skattemæssig genoptagelse

Hvis boet ønsker ansættelse af indkomsten ændret, skal det senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, og anmode om genoptagelse af ansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens (SFL) § 26, stk. 2, om ordinær frist for genoptagelse.

En anmodning om genoptagelse vedrørende indkomståret 2009 skal således være indgivet senest den 1. maj 2013.

SFL § 27, stk. 2, om ekstra ordinær skatteansættelse giver i en række situationer adgang til at foretage en ansættelse efter udløbet af den ordinære frist. I medfør af SFL § 27, stk. 2, nr. 7, kan der efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen, såfremt en hidtidig praksis er blevet endelig underkendt ved dom, landskatteretskendelse eller praksisændring, offentliggjort af Skatteministeriet. Genoptagelsen kan ske for indkomståret fra og med det indkomståret, som har været omfattet af den praksisunderkendende afgørelse, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7, 2. pkt., 1. led. Alternativt kan genoptagelse ske for indkomståret, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for den første underkendelse af praksis, jf. 27, stk. 1, nr. 7, 2. pkt., 2. led.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse begrænses af reglerne i § 27, stk. 2, hvorefter anmodningen skal være myndighederne i hænde inden 6 måneder efter, at boet er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder den ekstraordinære ansættelse. Det vil sige inden 6 måneder efter, at SKAT har offentliggjort sit styresignal på SKATs hjemmeside, hvilket var den 7. december 2012.

Der vil ikke ske genoptagelse i de tilfælde, hvor det har været en fordel for boet, at det har været ikke skattefritaget.

Det følger af § 27, stk. 1, nr. 7, at genoptagelsen kun kan ske, når det er til gunst for den skattepligtige, her dødsboet, hvilket langt fra altid er tilfældet. Med i overvejelserne om anmodning om genoptagelse bør indgå, at såfremt boet bliver skattefritaget, da skal der ske afsluttende skatteansættelse af afdødes skattepligtige indkomst i mellemperioden, altså perioden fra dagen efter afdødes senest afsluttede regnskabsår til dødsdagen. Der må således finde en afvejning sted, om den afsluttende skatteansættelse kan konkurrere med fordelene af den skattefrihed, der søges om.

De formueretlige forældelsesregler

Ved siden af fristreglerne i FSL gælder de almindelige formueretlige forældelsesregler. SFL §§ 26-27 indeholder reglerne for de tidsmæssige begrænsninger i adgangen til at foretage skatteansættelser eller ændringer, mens de formueretlige forældelsesregler retter sig mod de krav, som er en følge af skatteansættelsen, dvs. myndighedernes skattekrav og skatteyderens tilbagesøgningskrav ved nedsættelse. (Skatteretten 4, Jan Pedersen m.fl., 5. udgave, side 128)

Konsekvenser af ny administrativ praksis og retspolitiske overvejelser

Med boslodden som udgangspunkt for den skattemæssige opgørelse åbnes der mulighed for i visse tilfælde at tilrettelægge de ægtefælleretlige ejerforhold, således at dødsbøbeskatning undgås, hvilket næppe har været tilsigtet med praksisændringen og heller ikke kan anses for særlig hensigtsmæssig, da det kan risikeres, at ønsket om at undgå skattebetaling ved død i nogle sager vil gå forud for sikring af ægtefællen ved skilsmisse.

Som meget simplificeret eksempel kan nævnes den situation, at ægtefællerne kan vælge at oprette ægtepagt, hvorefter det avancebeskattede aktiv ejes som fælleseje af den ene ægtefælle Æ1, mens den anden ægtefælle Æ2 har fuldstændigt særeje, hvis det kan forudses, at boet efter Æ1, som den førstafdøde, dermed måtte blive skattefritaget, idet kun halvdelen af fællesboets aktiver og nettoformue skal være under 2.595.100 kr. (der skal jo afgives boslod til den længstlevende ægtefælle), og avancen derfor ikke kommer til betaling.

Da den nuværende retstilstand indebærer vidt forskellige skatteretlige konsekvenser ved død, afhængigt af formueformer og ejerforhold, må det antages, at der i forbindelse med udarbejdelse af ægtepagter og testamenter er et øget krav til skatteretlig rådgivning.

Dette ville ikke være aktuelt, såfremt bodelen var udgangspunktet for vurderingen af, om boet er skattepligtigt. En eventuel beskatning af dødsboets formue ville i så fald være uafhængig af hvilken ægtefælleformueordning, der er gældende for ægtefællernes aktiver, således at der i dødsboskatte retlig sammenhæng gælder de samme regler, uanset om ægtefællen har særeje eller fælleseje, på samme måde som der ikke sondres efter formueordninger ved beskatning af ægtefæller i levende live. En eventuel skattepligt ville være en påregnelig konsekvens af afdødes egne formue og indkomstforhold og vil falde i naturlig forlængelse af de dispositioner, som afdøde har truffet i levende live. Afgørelsen om skattefritagelse ville med bodelen som udgangspunkt være fri af den vilkårlighed der er en følge af, at det ikke kan forudses, hvem af ægtefællerne der dør først, og i hvilken udstrækning den anden

ægtefælles formue bevirker skattepligt/ ikke skattepligt, hvortil kommer, at »skattearrangementer« som nævnt ovenfor ikke ville være mulige.

Da Landskatterettens afgørelse tilsyneladende ikke giver anledning til en lovændring, må en afgørelse af den nuværende retstilstands lovlighed afvente udfaldet af en eventuel ny sag, der angår prøvelse af spørgsmålet om, hvorvidt der er hjemmel i DBSL § 6, stk. 1, til, at det er størrelsen af førstafdødes boslod, der er afgørende for vurderingen af, om førstafdødes bo er skattefritaget eller ikke skattefritaget.