

Skatteministeriet
Udkast (10)
30. august 2007

J. nr. 2007-711-0001

**Forslag
til**

**Lov om ændring af dødsboskatteloven og forskellige andre love
(Forhøjelse af beløbsgrænser for skattefritagelse, ændringer som følge af arveloven, nye
aktieavancebeskatningsregler, forenklinger m.v.)**

§ 1

I lov om beskatning ved dødsfald (dødsboskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 908 af 28. august 2006, som ændret ved § 2 i lov nr. 1580 af 20. december 2006, § 1 i lov nr. 348 af 18. april 2007, § 7 i lov nr. 516 af 6. juni 2007 og § 5 i lov nr. 540 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. § 2, stk. 1, nr. 4, ophæves, og i stedet indsættes:

”4) dødsboer, der udleveres til en efterlevende ægtefælle efter § 58, stk. 1, nr. 4, når den efterlevende ægtefælle har valgt beskatning efter dette afsnit, jf. § 58, stk. 5.”

2. I § 2, stk. 2, ændres ”§ 67, stk. 2-6” til: ”§ 67, stk. 2-7”.

3. § 2, stk. 3, ophæves.

4. I § 3, nr. 1, ændres ”§ 2, stk. 1, nr. 1 eller 2” til: ”§ 2, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4”.

5. I § 3, nr. 2, indsættes efter ”§ 72,”: ”og”.

6. § 3, nr. 3, ophæves.

Nr. 4 bliver herefter nr. 3.

7. I § 4, stk. 6, indsættes efter 1. pkt.:

”Er begge ægtefæller afdøde ved døden i samme indkomstår, og skiftes det uskiftede bo og den efterlevende ægtefælles særbo hver for sig, finder særregler i dette afsnit om beskatning af førstafdødes indkomst hos længstlevende kun anvendelse på det uskiftede bo.”

8. § 5, stk. 2, 1. pkt., affattes således:

”Ved acontoudlodning ophører dødsboets indkomstskattepligt vedrørende det udloddede på udlodningsdagen, hvis boet giver told- og skatteforvaltningen skriftlig underretning om

acountoudlodningen. Underretningen skal indgives senest 4 uger efter udlodningsdagen, idet fristen for at indgive underretning dog tidligst udløber 4 uger efter datoen for boets udlevering fra skifteretten. Underretningen skal indeholde følgende oplysninger:"

9. I § 6, stk. 1, 1. pkt., ændres "og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, dog ikke en tillægsopgørelse, ikke overstiger et grundbeløb på henholdsvis 1.420.400 kr. og 1.065.300 kr." til: "efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, dog ikke en tillægsopgørelse, ikke overstiger et grundbeløb på 5.625.000 kr.".

10. I § 6, stk. 3, 1. pkt., udgår "og dets nettoformue", og "de i stk. 1 nævnte grænser" ændres til: "den i stk. 1 nævnte grænse".

11. I § 6, stk. 4, ændres "beløbsgrænserne" til: "beløbsgrænsen", og "henholdsvis aktiver og nettoformue" ændres til: "aktiver".

12. § 6, stk. 5, affattes således:

"Stk. 5. Ved anvendelsen af reglerne i stk. 1, 3 og 4 indgår følgende beløb ikke ved opgørelsen af boets aktiver:

- 1) Mellempriodeskat opgjort efter §§ 14 og 15.
- 2) Dødsboskat opgjort efter §§ 30 og 30 a.
- 3) Beløb, der tilbagebetales efter § 31."

13. § 6, stk. 6, affattes således:

"Stk. 6. Grundbeløbet i stk. 1, der er angivet i 1987-niveau, reguleres efter personskattelovens § 20. Det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste hele hundredtusind kroner."

14. I § 7 indsættes efter 1. pkt.:

"Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, anses den tidligere afdøde ægtefælles indkomst ved anvendelsen af reglerne i dette kapitel for oppebåret af afdøde."

15. I § 8 indsættes efter 2. pkt.:

"Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, finder 1. og 2. pkt. uanset § 62, stk. 2, tilsvarende anvendelse på denne indkomst."

16. § 9, stk. 1, nr. 3, ophæves, og i stedet indsættes:

"3) Etableringskontoindskud inklusive tillæg efter etableringskontolovens § 11, stk. 1, medregnes med 66,7 pct. af beløb, der er fradraget i indkomståret 2002 eller senere, og med 77,6 pct. af beløb, der er fradraget i indkomståret 2001 eller tidligere, jf. dog § 43, stk. 3."

17. § 9, stk. 1, nr. 4, 2. pkt., affattes således:

”For renteudgifter som nævnt i ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., finder ligningslovens § 5, stk. 8, dog anvendelse.”

18. § 9, stk. 1, nr. 5, ophæves, og i stedet indsættes:

”5) Beskæftigelsesfradrag efter ligningslovens § 9 J og særligt befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, stk. 4, udgør dødsårets forskudsregistrerede fradrag, der omregnes forholdsmæssigt efter mellempriodens længde.”

19. § 13, stk. 1, 2. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

”Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, kan hvert af boerne kræve afsluttende skatteansættelse efter 1. pkt. Et krav efter 2. pkt. har virkning for begge boer.”

20. I § 13, stk. 3, 1. pkt., ændres ”jf. dog § 87, stk. 2 og 3” til: ”medmindre der foreligger et forhold som nævnt i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Har told- og skatteforvaltningen anmodet om oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, og efterkommes anmodningen ikke inden for den frist, der er fastsat i anmodningen, forlænges fristen med 2 måneder regnet fra den dag, hvor forvaltningen modtager oplysningerne”.

21. I § 13, stk. 5, nr. 3, udgår: ”eller”.

22. I § 13, stk. 5, nr. 4, ændres ”afdøde.” til: ”afdøde, eller”.

23. I § 13, stk. 5, indsættes efter nr. 4:

”5) afdøde har foretaget indskud på etableringskonto, der ikke overtages af en efterlevende ægtefælle efter § 43, stk. 3.”.

24. § 13, stk. 7, affattes således:

”Stk. 7. Når afsluttende skatteansættelse skal ske efter stk. 5, skal der selvangives for mellemprioden senest samtidig med, at boopgørelsen indsendes. I tilfælde, hvor der efter reglerne i lov om skifte af dødsboer ikke skal indgives en boopgørelse, gælder dog fristerne i stk. 2.”

25. I § 14, stk. 1, indsættes efter 1. pkt.:

”Endvidere betales skat af aktieindkomst efter § 16, stk. 1. Negativ skat af aktieindkomst efter § 16, stk. 4, modregnes i skatten opgjort efter 1. pkt., i det omfang beløbet kan rummes heri. Et eventuelt overskydende beløb udbetales ikke.”

26. I § 14 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

”Stk. 3. Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, gives ud over fradrag efter stk. 2, 1. pkt., et fradrag med et grundbeløb på 1.000 kr. for hver påbegyndt måned fra begyndelsen af dødsåret til og med den måned, hvori den førstafdøde ægtefælle er afgået ved døden. Stk. 2, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Udviser afdødes skattepligtige indkomst i mellemprioroden underskud, modregnes det i afdødes positive aktieindkomst i det omfang, det kan rummes heri.”

Stk. 3 bliver herefter stk. 5.

27. I § 14, stk. 3, der bliver stk. 5, ændres ”Grundbeløbet i stk. 2” til: ”Grundbeløbene i stk. 2 og 3”.

28. I § 15, stk. 4, 1. og 3. pkt., og stk. 5, 1. og 3. pkt., ændres ”§ 16, stk. 2 og 3” til: ”§ 16, stk. 3”.

29. I § 15 indsættes efter stk. 5 som nyt stykke:

”Stk. 6. Hvis boet bliver insolvent som følge af restskatten opgjort efter stk. 4, nedsættes skatten efter stk. 4 til et beløb svarende til boets aktiver med fradrag af alle passiver undtagen restskatten opgjort efter stk. 4. Er der foretaget acontoudlodninger før boets afslutning, forhøjes skatten efter 1. pkt. med værdien af acontoudlodningerne.”

Stk. 6 bliver herefter stk. 7.

30. § 16 affattes således:

”Skat af aktieindkomst

§ 16. Skat af afdødes aktieindkomst i mellemprioroden nedsat med eventuelt underskud i skattepligtig indkomst, jf. § 14, stk. 4, beregnes således:

- 1) 28 pct. af beløb, der ikke overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1,
- 2) 43 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, og
- 3) 45 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 3, finder dog ikke anvendelse i det omfang, aktieindkomsten kan rummes i positiv overgangssaldo efter aktieavancebeskatningslovens § 45 A.

Stk. 3. Den indeholdte udbytteskat indgår ved opgørelsen af de foreløbige indkomstskattebeløb i § 15, stk. 4 og 5.

Stk. 4. Er aktieindkomsten negativ, beregnes negativ skat med:

- 1) 28 pct. af beløb, der ikke overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1,
- 2) 43 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, og
- 3) 45 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 5. Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, fordobles beløbsgrænserne efter personskattelovens § 8 a, stk. 1 og 2, ved anvendelsen af stk. 1-4.”

31. I § 18, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, ændres ”§ 30” til ”§§ 30 og 30 a”.

32. § 19, stk. 2, affattes således:

”Stk. 2. Afdødes og dødsboets skattepligtige indkomst opgøres under ét for perioden fra udløbet af afdødes sidste indkomstår forud for dødsfaldet til og med skæringsdagen i boopgørelsen (bobeskatningsperioden). Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, anses denne indkomst ved anvendelsen af dette kapitel for oppebåret af afdøde. Den tidligere afdøde ægtefælles indkomst opgøres uanset § 62, stk. 2, efter reglerne i dette kapitel. Summen af indkomst som nævnt i 1. pkt. og eventuel indkomst som nævnt i 2. og 3. pkt. benævnes bobeskatningsindkomst.”

33. I § 19 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

”Stk. 3. Afdødes og dødsboets aktieindkomst opgøres under ét for bobeskatningsperioden. Stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

34. § 22, stk. 1, nr. 3, ophæves, og i stedet indsættes:

”3) Etableringskontoindskud inklusive tillæg efter etableringskontolovens § 11, stk. 1, medregnes med 66,7 pct. af beløb, der er fradraget i indkomståret 2002 eller senere, og med 77,6 pct. af beløb, der er fradraget i indkomståret 2001 eller tidligere, jf. dog § 43, stk. 3.”

35. I § 22, stk. 2, nr. 4, ændres ”ligningslovens § 5, stk. 7” til: ”ligningslovens § 5, stk. 8”.

36. § 22, stk. 1, nr. 5, ophæves, og i stedet indsættes:

”5) Beskæftigelsesfradrag efter ligningslovens § 9 J og særligt befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, stk. 4, udgør dødsårets forskudsregistrerede fradrag, der omregnes forholdsmæssigt efter mellempriodens længde.”

37. § 22, stk. 3, ophæves.

Stk. 4-6 bliver herved stk. 3-5.

38. § 30 ophæves, og i stedet indsættes:

”§ 30. Af bobeskatningsindkomsten betales dødsboskat med 50 pct. Endvidere betales skat af aktieindkomst efter § 32, stk. 1. Negativ skat af aktieindkomst efter § 32, stk. 4, modregnes i skatten opgjort efter 1. pkt. i det omfang, beløbet kan rummes heri. Et eventuelt overskydende beløb tilbagebetales til boet efter § 31.

Stk. 2. I skatten beregnet efter stk. 1 gives et bofradrag med et grundbeløb på 2.800 kr. for hver påbegyndt måned efter den måned, hvori dødsfaldet er sket, til og med den måned, hvori skæringsdagen i boopgørelsen, dog ikke en tillægsopgørelse, ligger. Der gives dog højst bofradrag i 12 måneder.

Stk. 3. I skatten beregnet efter stk. 1 gives endvidere for hver påbegyndt måned fra begyndelsen af dødsåret til og med den måned, hvori dødsfaldet er sket, et fradrag med et grundbeløb på 1.000 kr. Hvis afdøde anvendte et indkomstår, der udløber inden udgangen af det kalender år, det træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), gives fradraget dog først med virkning fra begyndelsen af det kalenderår, hvori dødsfaldet er sket.

Stk. 4 Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, gives ud over fradrag efter stk. 3, 1. pkt., et fradrag med et grundbeløb på 1.000 kr. for hver påbegyndt måned fra begyndelsen af dødsåret til og med den måned, hvori den førstafdøde ægtefælle er afgået ved døden. Stk. 3, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Grundbeløbene i stk. 2-4, der er angivet i 1987-niveau, reguleres efter personskattelovens § 20.

§ 30 a. Der opgøres et beløb, der udgør summen af skatter opgjort efter § 30 samt eventuel overført restskat m.v. efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og § 61 A og med fradrag af eventuelt overført beløb efter kildeskattelovens § 62 C, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 2. Afdødes negative skat efter personskattelovens § 8 a, stk. 5, der ikke har kunnet modregnes i afdødes slutskat m.v. for årene forud for dødsåret, fremføres til modregning i skatter m.v. som opgjort efter stk. 1, i det omfang beløbet kan rummes heri. Et eventuelt overskydende beløb udbetales ikke.

Stk. 3. I de tilfælde, der er nævnt i §§ 24 og 25, indgår den til det beskattede opsparede overskud svarende virksomhedsskat og den til den beskattede henlæggelse til konjunkturudligning svarende konjunkturudligningsskat ved opgørelsen af de foreløbige indkomstskattebeløb som nævnt i stk. 4.

Stk. 4. Foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende indtjeningen i dødsåret, der er forfaldet før dødsfaldet, eller som skulle indeholdes af indtægter, som er indtjent før dødsfaldet, jf. § 32, stk. 3, godskrives dødsboet. Skat vedrørende indkomst, som afdøde tidligere har valgt beskattet efter kildeskattelovens § 48 E, bliver dog endelig ved dødsfaldet.

Stk. 5. Hvis afdøde anvendte et forskudt indkomstår, der udløb efter udgangen af det kalenderår, det trådte i stedet for (fremadforskudt indkomstår), godskrives dødsboet tillige foreløbige indkomstskattebeløb som nævnt i stk. 4 vedrørende indtjening efter dødsåret.

Stk. 6. Hvis boet bliver insolvent som følge af dødsboskatten opgjort efter stk. 1-4, nedsættes skatten efter stk. 1-4 til et beløb svarende til boets aktiver med fradrag af alle passiver undtagen dødsboskatten. Er der foretaget acontoudlodninger før boets afslutning, forhøjes skatten efter 1. pkt. med værdien af acontoudlodningerne.

Stk. 7. I det omfang foreløbige indkomstskattebeløb som nævnt i stk. 4 ikke kan rummes i skatterne opgjort efter stk. 1 og 2, udbetales de til dødsboet.

Stk. 8. Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, fordeles beløb efter stk. 4-7 mellem de to boer efter forholdet mellem bobeskatningsindkomsten i de to boer.

39. § 31 affattes således:

”§ 31. Hvis bobeskatningsindkomsten udviser et underskud, udbetales et beløb svarende til 30 pct. af det resterende beløb til boet. Endvidere udbetales resterende negativ aktieskat efter § 30, stk. 1, 4. pkt. Den samlede udbetaling efter 1. og 2. pkt. kan dog ikke overstige summen af de skatter, afdøde har betalt af skattepligtig indkomst og aktieindkomst i de to senest afsluttede indkomstår forud for dødsfaldet, samt de skatter, en efterlevende ægtefælle har betalt af skattepligtig indkomst og aktieindkomst i de to senest afsluttede indkomstår før dødsfaldet, i dødsåret og i indkomstår, der fuldt ud omfattes af boperioden. Skat af indkomst, som er valgt beskattet efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 E, indgår ikke ved opgørelsen af betalte skatter efter 3. pkt.

Stk. 2. Stk 1 finder ikke anvendelse, hvis dødsboets skattefritagelse er bortfaldet efter § 6, stk. 2.

Stk. 3. Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, fordeles udbetaling efter stk. 1 mellem de to boer efter forholdet mellem bobeskatningsindkomsten i de to boer. Har det ene bo positiv bobeskatningsindkomst og det andet underskud, udbetales hele beløbet til det bo, der har underskud.”

40. § 32 affattes således:

”Skat af aktieindkomst

§ 32. Skat af afdødes aktieindkomst i bobeskatningsperioden beregnes således:

- 1) 28 pct. af beløb, der ikke overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1,
- 2) 43 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, og
- 3) 45 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 3, finder dog ikke anvendelse i det omfang aktieindkomsten kan rummes i positiv overgangssaldo efter aktieavancebeskatningslovens § 45 A.

Stk. 3. Den indeholdte udbytteskat indgår ved opgørelsen af de foreløbige indkomstskattebeløb i § 30 a, stk. 4.

Stk. 4. Er aktieindkomsten negativ, beregnes negativ skat med:

- 1) 28 pct. af beløb, der ikke overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1,
- 2) 43 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, og
- 3) 45 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 5. Skulle afdøde tillige have været beskattet af en tidligere afdød ægtefælles indkomst efter § 62, fordobles beløbsgrænserne efter personskattelovens § 8 a, stk. 1 og 2, ved anvendelsen af stk. 1-4.”

41. § 39, stk. 1, affattes således:

”Ved udlodning af en erhvervsvirksomhed kan modtageren eller, hvis erhvervsvirksomheden udloddes til flere, en af disse overtage forskudsafskrivninger, som afdøde eller, hvis boet er

indtrådt i den efterlevende ægtefælles stilling efter § 20, stk. 2, ægtefællen havde foretaget efter afskrivningsloven, på de betingelser, der gjaldt for vedkommende.”

42. *Overskriften til kapitel 7* affattes således: ”Beskatningen af en efterlevende ægtefælle eller samlever”.

43. I § 41 indsættes efter stk. 1 som *nyt stykke*:

”Stk. 2. Reglerne i § 42, stk. 1, 2. pkt., og § 43, stk. 1, 2 og 4, finder tilsvarende anvendelse, når afdøde efterlader sig en samlever, jf. § 96, stk. 5, og boet efter afdøde omfattes af § 3.”

44. I § 42, *stk. 1*, indsættes efter ”gælder”: ”for en efterlevende ægtefælle”.

45. I § 42, *stk. 1*, indsættes efter 1. pkt.:

”For en efterlevende samlever, jf. § 96, stk. 5, gælder skattelovgivningens almindelige regler for personer med de ændringer, der følger af § 43, stk. 1, 2 og 4.”

46. I § 43, *stk. 3*, indsættes efter 1. pkt.:

”Den efterlevende ægtefælle skal senest samtidig med indsendelsen af boopgørelsen tilkendegive over for told- og skatteforvaltningen, om afdødes indskud overtages. I tilfælde, hvor der efter reglerne i lov om skifte af dødsboer ikke skal indgives en boopgørelse, skal tilkendegivelsen dog afgives inden for fristerne i § 13, stk. 2. Overtager den efterlevende ægtefælle ikke afdødes indskud, gælder § 9, stk. 1, nr. 3, eller § 22, stk. 1, nr. 3.”

47. § 45, *stk. 1*, affattes således:

”Hvis afdøde ved udgangen af indkomståret forud for dødsfaldet drev en erhvervsvirksomhed, der tilhørte den efterlevende ægtefælle, kan den efterlevende ægtefælle med virkning fra begyndelsen af dødsåret overtage forskudsafskrivninger, som afdøde havde foretaget efter afskrivningsloven, på de betingelser, der gjaldt for afdøde.”

48. § 52 affattes således:

”§ 52. Når skifteretten efter § 69 i lov om skifte af dødsboer har truffet beslutning om insolvensbehandling af et bo, der omfattes af § 2, stk. 1, nr. 1-4 eller 6, er dødsboet uanset handelsværdien af boets aktiver fritaget for at betale indkomstskat af indkomst efter § 4, herunder skat af aktieindkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 a og skat af CFC-indkomst som omhandlet i personskattelovens § 4 b. Indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 tilbagebetales dog ikke til boet. Reglerne i kapitel 4 finder anvendelse, jf. dog stk. 2. For den efterlevende ægtefælle gælder reglerne i kapitel 7.

Stk. 2. Afsluttende skatteansættelse af indkomsten i mellemprioroden efter § 13 kan ikke kræves. Krav på afsluttende skatteansættelse af indkomsten i mellemprioroden, der er fremsat, før skifteretten traf afgørelse om insolvensbehandling, bortfalder. Er der foretaget afsluttende

skatteansættelse af en afdød efter §§ 13-16, før skifteretten traf afgørelse om insolvensbehandling, ophæves en eventuel beskatning, jf. dog 4. og 5 pkt. Eventuelle beløb, som boet har indbetalt efter § 15, stk. 4, anses dog som endelig betaling af afdødes indkomstskatter for mellemprioriteten m.v. og udbetales ikke til boet. Eventuelle beløb, som er udbetalt til boet efter 15, stk. 5, skal ikke tilbagebetales.

Stk. 3. Er der foretaget beskatning efter §§ 4-51 eller §§ 58-65, ophæves sådan beskatning, hvis skifteretten træffer bestemmelse om, at dødsboet som helhed skal genoptages og undergives insolvensbehandling. Stk. 2, 4. og 5. pkt., finder dog tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Bliver dødsboet solvent, overgår det fra det tidspunkt, hvor kreditorerne er dækket eller sikret dækning, til behandling efter reglerne om solvente dødsboer. Er boet efter § 6, stk. 1, fritaget for beskatning, skal der dog kun ske afsluttende skatteansættelse af mellemprioriteten, hvis dette følger af § 13, stk. 5, eller hvis boet kræver det, jf. § 13, stk. 2. Boets krav efter § 13, stk. 2, skal fremsættes senest samtidig med indsendelse af boopgørelsen, jf. § 68, stk. 3, i lov om skifte af dødsboer.”

49. I § 54, *stk. 4*, udgår: ”og passiver”.

50. § 55, *stk. 3*, affattes således:

”*Stk. 3.* § 13, stk. 2, gælder ikke, jf. § 57, stk. 2, nr. 4. Ved anvendelsen af § 13, stk. 3, træder den særlige boopgørelse, der er nævnt i § 57, stk. 1, i stedet for en opgørelse af afdødes aktiver og passiver på dødsdagen.”

51. § 58, *stk. 2, 4. og 5. pkt.*, affattes således:

”Eventuelle beløb, der er indbetalt af boet efter § 15, stk. 4, tilbagebetales til den efterlevende ægtefælle. Eventuelle beløb, som er udbetalt til boet efter § 15, stk. 5, genopkræves hos den efterlevende ægtefælle.”

52. I § 58 indsættes efter *stk. 4* som nyt stykke:

”*Stk. 5.* Når dødsboet efter førstafdøde udleveres til den efterlevende ægtefælle efter *stk. 1, nr. 4*, kan den efterlevende ægtefælle uanset *stk. 1* vælge, at beskatning skal ske efter afsnit II. Erklæring om, at den efterlevende ægtefælle ønsker beskatning efter afsnit II, skal afgives samtidig med indgivelsen af en opgørelse over afdødes aktiver og passiver på dødsdagen.”

53. § 59, *stk. 2, nr. 2*, ophæves.

Nr. 3 bliver herved nr. 2.

54. § 59, *stk. 3*, affattes således:

”*Stk. 3.* Erklæring om, at den efterlevende ægtefælle efter *stk. 2* ikke ønsker at indtræde i afdødes skattemæssige stilling, skal afgives over for told- og skatteforvaltningen senest samtidig med, at

en formueoversigt som nævnt i arvelovens § 22 eller en opgørelse over afdødes aktiver og passiver på dødsdagen indgives til skifteretten.”

55. I § 60, stk. 2, indsættes efter 2. pkt.:

”Hvis ægtefællerne for dødsåret var forskudsregistreret med anvendelse af reglerne i kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, om medarbejdende ægtefælle, overføres et beløb fra den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden, til den anden ægtefælle. Beløbet udgør 1/12 af det forskudsregistrerede beløb for hver påbegyndt måned fra begyndelsen af dødsåret til og med den måned, hvori dødsfaldet er sket.”

56. § 62, stk. 2, ophæves, og i stedet indsættes:

”Stk. 2. Afdødes indkomst i mellemprioroden opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. dog stk. 3-5, § 59, stk. 4, og § 60, stk. 2.

Stk. 3. Afdødes beskæftigelsesfradrag efter ligningslovens § 9 J og særligt befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, stk. 4, udgør dødsårets forskudsregistrerede fradrag, der omregnes forholdsmæssigt efter mellempriorodens længde.

Stk. 4. I afdødes indkomst for mellemprioroden indgår etableringskontoindsud inklusive tillæg efter etableringskontolovens § 11, stk. 1, som den efterlevende ægtefælle ikke ønsker at overtage, jf. § 59, stk. 2, nr. 2.

Stk. 5. Hvis afdøde anvendte et forskudt indkomstår, der udløb inden udgangen af det kalenderår, det trådte i stedet for (bagudforskudt indkomstår), og dødsfaldet er sket efter udløbet af det forskudte indkomstår, men inden udgangen af det pågældende kalenderår, forstås såvel dødsåret som mellemprioroden ved anvendelsen af reglerne i dette kapitel uanset § 96, stk. 2 og 3, som prioroden fra slutningen af det sidst afsluttede indkomstår til og med dødsdagen.”

57. I § 66, stk. 1, 3. pkt., udgår ”og nettoformue”, og ”de i § 6, stk. 1, nævnte grundbeløb” ændres til: ”det i § 6, stk. 1, nævnte grundbeløb”.

58. § 66, stk. 2, 1. pkt., udgår, og i stedet indsættes:

”Ved acontoudlodning ophører den efterlevende ægtefælles indkomstskattepligt vedrørende det udloddede på udlodningsdagen, hvis ægtefællen giver told- og skatteforvaltningen skriftlig underretning om acontoudlodningen. Underretningen skal indgives senest 4 uger efter udlodningsdagen, idet fristen for at indgive underretning dog tidligst udløber 4 uger efter datoen for boets udlevering fra skifteretten. Underretningen skal indeholde følgende oplysninger:”

59. I § 66, stk. 6, 2. pkt., udgår ”og nettoformue”, og ”de i § 6, stk. 1, nævnte grundbeløb” ændres til: ”det i § 6, stk. 1, nævnte grundbeløb”.

60. Kapitel 10 A og § 66 A ophæves.

61. I § 67 indsættes efter stk. 6 som nyt stykke:

”Stk. 7. Afgår den efterlevende ægtefælle ved døden i samme indkomstår som førstafdøde, finder § 7, 2. pkt., § 8, 3. pkt., § 16, stk. 5, § 19, stk. 2, 2. pkt., og stk. 3, 2. pkt., samt § 32, stk. 5, ikke anvendelse i det omfang, beløbene er indgået i skifte af førstafdødes særbo efter dette kapitel.”

62. § 68, stk. 2, ophæves.

63. § 69, stk. 2, ophæves.

64. § 70, stk. 2, ophæves.

65. I § 72, stk. 2, 2. pkt., ændres ”beløbsgrænserne i § 6, stk. 1” til: ”beløbsgrænsen i § 6, stk. 1”, og i 3. pkt. udgår: ”og nettoformuernes”.

66. § 75 affattes således:

”§ 75. Underskud i bobeskatningsindkomsten kan ikke fradrages i den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst. Hvis bobeskatningsindkomsten udviser et underskud, finder § 31 tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Underskud i den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst i dødsåret og de efterfølgende indkomstår kan ikke fradrages i bobeskatningsindkomsten.”

67. I § 80, stk. 1, 1. pkt., ændres ”fra og med dødsdagen” til: ”fra og med dagen efter dødsfaldet”.

68. I § 81, stk. 3, 2. pkt., ændres ”Beløbsgrænserne” til: ”Beløbsgrænsen”, og i 3. pkt. udgår ”og nettoformuernes”.

69. § 87 affattes således:

”§ 87. Har afdøde betalt for lidt i skat, herunder arbejdsmarkedsbidrag, vedrørende indkomstår forud for dødsåret, hæftes der herfor efter reglerne i § 88.

Stk. 2. Skattekravet skal fremsættes over for den, der hæfter for skattekrav mod afdøde, senest 3 måneder efter at told- og skatteforvaltningen har modtaget en opgørelse over boets aktiver og passiver på dødsdagen eller en formueoversigt som nævnt i arvelovens § 22. Indsendes opgørelsen eller formueoversigten inden udløbet af fristen efter skattekontrollovens § 4 for at selvangive for indkomståret før dødsåret, skal skattekravet dog først fremsættes senest 3 måneder efter fristen for at selvangive for indkomståret før dødsåret. I tilfælde som nævnt i § 58, stk. 1, nr. 2, skal skattekravet fremsættes over for den efterlevende ægtefælle senest 3 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen har fået meddelelse om skifteformen. Træffer skifteretten afgørelse om at udlevere boet efter § 22 i lov om skifte af dødsboer inden udløbet af fristen efter skattekontrollovens § 4 for at selvangive for indkomståret før dødsåret, skal skattekravet dog først fremsættes senest 3 måneder efter fristen for at selvangive for indkomståret før dødsåret.

Overholder told- og skatteforvaltningen ikke fristen for fremsættelse af skattekravet, bortfalder ansvaret for betaling af skatten. Fristerne i 1.-4. pkt. gælder dog ikke, hvis der foreligger et forhold som nævnt i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Stk. 3. Har told- og skatteforvaltningen anmodet om oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, og efterkommes anmodningen ikke inden for den frist, der er fastsat i anmodningen, forlænges fristen efter stk. 2 med 2 måneder regnet fra den dag, hvor forvaltningen modtager oplysningerne.

Stk. 4. Efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes forskudsafskrivninger, skal uanset fristen i stk. 2 fremsættes senest 2 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen har modtaget meddelelse om, at afdødes efterlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer ikke skal overtage forskudsafskrivninger efter § 39, stk. 1.

Stk. 5. Skattekrav omfattes ikke af et proklama udstedt efter reglerne i kapitel 20 i lov om skifte af dødsboer, medmindre kravet er opgjort på tidspunktet for udstedelsen af proklamaet. Dog omfattes restskatter m.v., der er overført til dødsåret efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og § 61 A, ikke af et udstedt proklama.”

70. § 88, *stk. 4*, affattes således:

”*Stk. 4.* I det omfang et efterbetalingskrav efter § 87 hidrører fra afdødes forskudsafskrivninger, som i forbindelse med udlodning er overtaget af en arving eller legatar, jf. § 39, stk. 1, påhviler betalingen kun den pågældende udlodningsmodtager.”

71. I § 89, *stk. 1*, ændres ”stk. 2-5” til: ”stk. 2-11”.

72. § 89, *stk. 5*, udgår, og i stedet indsættes:

”*Stk. 5.* Kildeskattelovens § 59 finder ikke anvendelse på mellempåperiode- og dødsboskat som nævnt i stk. 2-4. Endvidere finder kildeskattelovens § 61 og § 62 for så vidt angår henholdsvis procenttillæg og procentgodtgørelse samt renteberegning fra 1. oktober i året efter indkomståret ikke anvendelse på mellempåperiode- og dødsboskat som nævnt i stk. 2-4.

Stk. 6. Renter, der efter kildeskattelovens § 63 skal opgøres en gang om året, opgøres og opkræves for dødsåret og senere indkomstår sammen med mellempåperiodeskat eller dødsboskat. Var afdøde gift ved dødsfaldet, og skiftes afdødes andel af fællesboet og afdødes særbo hver for sig, fordeles rentebeløbet mellem de to boer efter forholdet mellem henholdsvis mellempåperiodeindkomsten og bobeskatningsindkomsten i de to boer. Er dødsboet fritaget for beskatning efter § 6, og foretages der ikke afsluttende skatteansættelse for mellempåperioden, opgøres og opkræves renter som nævnt i 1. pkt. ikke.

Stk. 7. Er mellempåperiodeskat eller dødsboskat ikke betalt rettidigt, opgøres og opkræves rente heraf som nævnt i kildeskattelovens § 63 for hver påbegyndt måned, indtil betaling sker.

Stk. 8. Medfører en ændret skatteberegning, at der skal betales yderligere restskat for mellempåperioden efter § 15, stk. 4, eller yderligere dødsboskat efter § 30 a, forrentes det yderligere beløb med renten efter § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af

0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. i den anden kalendermåned regnet fra den først foretagne skatteberegning og indtil udskrivningsdatoen for den ændrede skatteberegning.

Stk. 9. Medfører en ændret skatteberegning, at overskydende skat, der allerede er udbetalt efter § 15, stk. 5, eller § 30 a, stk. 6, nedsættes eller bortfalder, forrentes beløbet med renten efter § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. i den anden kalendermåned regnet fra den først foretagne skatteberegning og indtil udskrivningsdatoen for den ændrede skatteberegning.

Stk. 10. Medfører en ændret skatteberegning, at en tidligere beregnet restskat for mellemprioroden efter § 15, stk. 4 eller dødsboskat efter § 30 a nedsættes eller bortfalder, udbetales det beløb, som restskatten eller dødsboskatten er nedsat med. Beløbet forrentes med en rentesats svarende til renten efter § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned regnet fra den først foretagne skatteberegning og indtil udskrivningsdatoen for den ændrede skatteberegning.

Stk. 11. Ved ændret skatteberegning efter reglerne i § 18 beregnes der uanset stk. 8-10 ikke renter.”

73. I § 96 indsættes efter stk. 4:

”*Stk. 5.* Ved en afdød persons efterladte samlever forstås i denne lov en person, som ved dødsfaldet opfylder betingelserne for at kunne arve afdøde efter et udvidet samlevertestamente, jf. arvelovens §§ 87-89.”

74. Efter § 98 indsættes:

”§ 98 a. I det omfang en person, som er afdøet ved døden den 1. januar 2008 eller senere, efterlader sig ikke udnyttede investeringsfondshenlæggelser efter lov om investeringsfonds, finder bestemmelserne om investeringsfondshenlæggelser i lovbekendtgørelse nr. 908 af 28. august 2006 af lov om beskatning ved dødsfald fortsat anvendelse.”

75. § 99, stk. 1, 2, 3 og 5, ophæves.

Stk. 4 bliver herved stk. 1, mens stk. 6 bliver stk. 2.

§ 2

I lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 856 af 8. august 2006, som ændret ved § 1 i lov nr. 1577 af 20. december 2006 og § 2 i lov nr. 540 af 6. juni 2007, foretages følgende ændring:

1. I § 35, stk. 3, ændres ”dødsboskattelovens § 39, stk. 1, nr. 1, eller § 45, stk. 1, nr. 1” til: ”dødsboskattelovens § 39, stk. 1, eller § 45, stk. 1”.

§ 3

I lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 971 af 22. september 2006, som ændret ved § 6 i lov nr. 516 af 6. juni 2007 og § 4 i lov nr. 540 af 6. juni 2007, foretages følgende ændring:

1. § 13 a, stk. 2, sidste pkt., ophæves.

§ 4

I lov om indskud på etableringskonto, jf. lovbekendtgørelse nr. 1012 af 5. oktober 2006, som ændret senest ved § 12 i lov nr. 1587 af 20. december 2007, foretages følgende ændringer:

1. § 11, stk. 1, affattes således:

"I tilfælde af kontohaverens død eller konkurs medregnes ikke hævede indskud med tillæg af 3 pct. for hvert år fra udløbet af de indkomstår, hvori indskuddene er fradraget, og indtil udløbet af det indkomstår, hvori den periode, for hvilken beskatningen sker efter dødsboskatteloven, udløber, henholdsvis konkursåret, i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den periode, for hvilken beskatning sker efter dødsboskatteloven, udløber, henholdsvis konkursåret. Til og med indkomståret 2001 udgør tillægget dog 5 pct. I tilfælde af kontohaverens død finder § 9, stk. 3, 4. pkt., tilsvarende anvendelse, og i tilfælde af kontohaverens konkurs finder § 9, stk. 3, tilsvarende anvendelse."

2. I § 11, stk. 4, ændres ”§ 59, stk. 2, nr. 3” til: ”§ 59, stk. 2, nr. 2”.

§ 5

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005, som ændret senest ved ..., foretages følgende ændringer:

1. I § 5 C, stk. 2, indsættes efter 1. pkt.:

”Er den skattepligtiges ægtefælle afgået ved døden i løbet af indkomståret, og havde ægtefællerne samme bopæl på dødsdagen, anses ægtefællen ved skatteberegningen for at have været fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 fra indkomstårets begyndelse til og med dødsdagen.”

2. I § 5 C, stk. 2, 4. pkt., som bliver 5. pkt., ændres ”1.-3. pkt.” til: ”1.-4. pkt.”.

3. § 23, stk. 1, affattes således:

”Personlige skatter og kirkeskat kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det samme gælder personlige skatter, der pålignes i udlandet af indkomst eller formue, samt tillæg som nævnt i § 59, 4. pkt., tillæg til restskat som nævnt i § 61, stk. 2, og renter som nævnt i § 63 og dødsboskattelovens § 89, stk. 6 og 7.”

4. § 23, stk. 3, affattes således:

”Stk. 3. Renter som nævnt i § 62, stk. 3, 2. pkt., § 62 A og dødsboskattelovens § 89, stk. 4 og 10, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.”

§ 6

I konkursskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1011 af 4. oktober 2006, foretages følgende ændringer:

1. *Kapitel 3 A og §§ 13 A-13 H ophæves.*

§ 7

I lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 978 af 28. september 2006, som ændret ved § 5 i lov nr. 343 af 18. april 2007, § 4 i lov nr. 344 af 18. april 2007 og § 11 i lov nr. 577 af 6. juni 2007, foretages følgende ændring:

1. I § 22, stk. 4, indsættes efter 3. pkt.:

”Stk. 3, 1. pkt. finder ikke anvendelse ved indfrielse, som sker i forbindelse med, at en efterladt samlever, jf. dødsboskattelovens § 96, stk. 5, overtager en fast ejendom i forbindelse med skifte af et dødsbo. 4. pkt. finder kun anvendelse, såfremt den afdøde samlever på tidspunktet for dødsfaldet var ejer af den faste ejendom.”

§ 8

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. xxx, foretages følgende ændring:

1. § 9 F affattes således:

”§ 9 F. Personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og som opfylder en af betingelserne i stk. 2, kan fradrage et grundbeløb på 22.900 kr. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Omfatter indkomstansættelsen en kortere periode end 1 år, er fradraget højst 1/12 af 22.900 kr. for hver måned, ved hvis begyndelse skattepligt foreligger. Fradraget

gives kun i indkomst efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og kan ikke overstige sådan indkomst.

Stk. 2. Fradraget efter stk. 1 gives til personer, der

- 1) er gift og har samme bopæl som ægtefællen ved udgangen af indkomståret. Det er en betingelse, at ægtefællen ikke for dette indkomstår har opnået skattnedsættelse gennem personfradrag efter personskattelovens § 10, eller
- 2) har været gift med en person, der er afgået ved døden i indkomståret. Det er en betingelse, at ægtefællerne havde samme bopæl ved dødsfaldet. Fradrag efter stk. 1 gives med 1/12 af 22.900 kr. for hver måned til og med den måned, hvori ægtefællen er afgået ved døden, jf. dog stk. 1, 2. pkt.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7.

Stk. 4. Grundbeløbene i stk. 1 og stk. 2, nr. 2, reguleres efter personskattelovens § 20.”

§ 9

I lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 976 af 25. september 2006, som ændret ved § 13 i lov nr. 343 af 18. april 2007 og § 12 i lov nr. 540 af 6. juni 2007, foretages følgende ændringer:

1. § 2, *stk. 1, nr. 6*, udgår, og i stedet indsættes:

”6) Omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den dato, der er anført i § 3, jf. dog 2. pkt. Er ejeren et dødsbo, jf. nr. 1, skal omdannelsen finde sted senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog således, at hvis boets behandlingsmåde først afgøres senere end 4 måneder efter dødsfaldet, skal omdannelsen finde sted senest 2 måneder efter, at afgørelsen er truffet.

7) Ejeren indsender senest 1 måned efter omdannelsen kopi til told- og skatteforvaltningen af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, den i § 1, stk. 3, nævnte opgørelse, en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne opgjort efter § 4, stk. 2 og 3, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eller at overdragelsen til et allerede eksisterende selskab omfattet af § 1, stk. 2, har fundet sted, jf. dog stk. 5.”

Nr. 7 bliver herefter nr. 8.

2. I § 4, *stk. 2, 2. pkt.*, ændres ”§ 2, stk. 1, nr. 7” til: ”§ 2, stk. 1, nr. 8”.

§ 10

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2008.

Stk. 2. Loven finder anvendelse, når en person er afgået ved døden efter lovens ikrafttræden. Ved skifte af uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live finder loven anvendelse, når anmodning om skifte er indgivet efter lovens ikrafttræden.

Indholdsfortegnelse

1. Lovforslagets indhold i hovedtræk

2. Lovforslagets baggrund

3. Beskrivelse af lovforslagets enkelte elementer

3.1. Forhøjelse af beløbsgrænserne for skattefritagelse af dødsboer

3.1.1. Gældende ret

3.1.2. Forslagets baggrund

3.1.3. Skatteministeriets overvejelser

3.1.4. Forslagets indhold

3.2. Ligestilling af visse efterladte samleverer med efterladte ægtefæller

3.2.1. Gældende ret

3.2.2. Forslagets baggrund

3.2.3. Skatteministeriets overvejelser

3.2.4. Forslagets indhold

3.3. Forenklede regler for beskatning af aktieindkomst

3.3.1. Gældende ret

3.3.2. Forslagets baggrund

3.3.3. Skatteministeriets overvejelser

3.3.4. Forslagets indhold

3.4. Ændrede regler om gamle skattekrav

3.4.1. Gældende ret

3.4.2. Forslagets baggrund

3.4.3. Skatteministeriets overvejelser

3.4.4. Forslagets indhold

3.5. Ændrede regler for genbeskatning af etableringskontomidler

3.5.1. Gældende ret

3.5.2. Forslagets baggrund

3.5.3. Skatteministeriets overvejelser

3.5.4. Forslagets indhold

3.6. Forenklede regler for beskatning af to boer

3.6.1. Gældende ret

3.6.2. Skatteministeriets overvejelser

3.6.3. Forslagets indhold

3.7. Forlængelse af fristen for skattefri virksomhedsomdannelse i dødsboer

3.7.1. Gældende ret

3.7.2. Skatteministeriets overvejelser

3.7.3. Forslagets indhold

3.8. Ændrede regler for beskæftigelsesfradrag, særligt befodringsfradrag og medarbejdende ægtefælle

3.8.1. Gældende ret

3.8.1.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befodringsfradrag

3.8.1.2. Medarbejdende ægtefælle

3.8.2. Skatteministeriets overvejelser

3.8.2.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befodringsfradrag

3.8.2.2. Medarbejdende ægtefælle

3.8.3. Forslagets indhold

3.8.3.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befodringsfradrag

3.8.3.2. Medarbejdende ægtefælle

3.9. Konkursbeskatning af insolvente dødsboer opgives

3.9.1. Gældende ret

3.9.2. Forslagets baggrund

3.9.3. Skatteministeriets overvejelser

3.9.4. Forslagets indhold

3.10. Skattekrav fjernes fra beløbsgrænser

3.10.1. Gældende ret

3.10.2. Forslagets baggrund

3.10.3. Skatteministeriets overvejelser

3.10.4. Forslagets indhold

3.11. Ændret anmeldelsesfrist ved a contoudlodning

3.11.1. Gældende ret

3.11.2. Skatteministeriets overvejelser

3.11.3. Forslagets indhold

3.12. Fravalg af universalsuccession

- 3.12.1. Gældende ret
- 3.12.2. Skatteministeriets overvejelser
- 3.12.3. Forslagets indhold

3.13. Referencer til investeringsfonds fjernes

- 3.13.1. Gældende ret
- 3.13.2. Forslagets baggrund
- 3.13.3. Skatteministeriets overvejelser
- 3.13.4. Forslagets indhold

3.14. Omplacering af dødsboskattelovens kapitel 10 A

- 3.14.1. Gældende ret
- 3.14.2. Skatteministeriets overvejelser
- 3.14.3. Forslagets indhold

3.15. Sikring af grænsegængerens fradrag

- 3.15.1. Gældende ret
- 3.15.2. Skatteministeriets overvejelser
- 3.15.3. Forslagets indhold

3.16. Øvrige elementer

- 3.16.1. Indførelse af procentnedslagsregler
- 3.16.2. Flytning af frist for at indgive selvangivelse for mellemprioden
- 3.16.3. Afskaffelse af underskudsoverførsel ved skifte af uskiftet bo
- 3.16.4. Særlig definition af dødsåret ved bagudforskudt regnskabsår og uskiftet bo
- 3.16.5. Flytning af skæringsdagen ved boudlæg
- 3.16.6. Formueoversigt i uskiftede boer
- 3.16.7. Regler om forrentning m.v.
- 3.16.8. Regulering ved påbegyndt egentligt skifte, der slutter som uskiftet bo
- 3.16.9. Rettelse af forkert reference til ligningsloven

4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5. Administrative konsekvenser for det offentlige

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

8. Miljømæssige konsekvenser

9. Administrative konsekvenser for borgerne

10. Forholdet til EU-retten

11. Høring

12. Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

1. Lovforslagets indhold i hovedtræk

Lovforslaget går ud på

- at forhøje beløbsgrænsen for skattefritagelse af dødsboer. Efter gældende ret er et selvstændigt skattepligtigt dødsbo fritaget for beskatning, hvis boets aktivmasse ligger under 2.446.000 kr. (2007), og dets nettoformue ligger under 1.834.500 kr. (2007). Beløbsgrænsen for aktivmassen foreslås forhøjet til 10 mio. kr. (2008) med det formål at skattefritage markant flere dødsboer end hidtil. Beløbsgrænsen for nettoformuen bliver overflødig i lyset heraf og foreslås derfor afskaffet,
- at ligestille visse efterladte samlevere med efterladte ægtefæller i visse nærmere beskrevne sammenhænge og i forbindelse hermed at overføre samleverdefinition i arvelovens § 2007 til dødsboskatteloven og at fastlægge brugen heraf,
- at forenkle dødsboskattelovens regler om beskatning af aktieindkomst. Lovens regler tilnærmes hermed til de regler, der er indført for personer med reformen af aktiebeskatningen fra 2006,
- at ændre reglerne om opgørelse og anmeldelse af skattekrav for indkomstår før dødsåret under hensyn til udviklingen i selvangivelsesreglerne for personer i perioden 1997-2007,
- at ændre reglerne for genbeskatning af etableringskontomidler, der er i behold ved dødsfaldet,
- at forenkle dødsboskattelovens regler om skatteberegning m.v. i tilfælde, hvor afdøde både efterlader sig et særbo og et fællesbo, der behandles hver for sig,
- at forlænge fristen for skattefri virksomhedsomdannelse i dødsboer,
- at indføre regler, der sikrer, at afdødes forskudsregistrerede beskæftigelsesfradrag og særlige befodringsfradrag bevares, og at anvendelse af reglerne om medarbejdende ægtefælle ikke udløser forøget betaling af arbejdsmarkedsbidrag. Begge forslag vedrører en problemstilling, der opstår, fordi afdødes arbejdsmarkedsbidragsgrundlag bliver endeligt,
- at overføre den skattemæssige behandling af insolvente dødsboer fra konkursskatteloven til dødsboskatteloven,
- at indføre regler om, at skattekrav ikke medregnes ved beregning af et dødsbos aktiver. Formålet hermed er at undgå retsusikkerhed, der kan opstå, fordi tilstedeværelsen af et skattekrav kan være afgørende for, om et dødsbo er fritaget for beskatning eller ej,
- at forlænge fristen for at indberette a contoudlodning af et aktiv til SKAT, således at det i alle tilfælde bliver muligt at vælge og indberette a contoudlodning med virkning fra dødsfaldet, efter at skifteretten har taget stilling til boets behandlingsmåde,
- at give en længstlevende ægtefælle, som er enearving, mulighed for at fravælge universalsuccession i den førstafdøde ægtefælles skattemæssige stilling,
- at fjerne uaktuelle referencer i dødsboskatteloven til investeringsfondshenlæggelser,

- at genskabe dødsboskattelovens struktur og gøre denne mere overskuelig ved at ophæve det særlige kapitel om beskatning af et uskiftet bo, hvor begge ægtefæller er afgået ved døden inden for samme indkomstår, og placere særregler om sådanne dødsboer på de relevante steder i loven,
- at sikre, at grænsegængere, der arbejder i Danmark, men har bopæl i udlandet, ikke mister skattemæssige privilegier her i landet med tilbagevirkende kraft, hvis deres ægtefælle afgår ved døden.

Desuden indeholder lovforslaget en række mindre justeringer og præciseringer i dødsboskatteloven.

2. Lovforslagets baggrund

Den gældende dødsboskattelev trådte i kraft den 1. januar 1997 samtidig med den nye lov om skifte af dødsboer. Loven var det første forsøg på at samle alle regler om beskatning i forbindelse med dødsfald i én lov. Tidligere havde reglerne været spredt i skattelovgivningen. Loven indeholder kun reglerne for indkomstbeskatning af dødsboer. De boafgifter, som betales af bobeholdningen, før den tilfalder arvingerne, er henvist til en selvstændig lov. Indholdsmæssigt indeholdt dødsboskatteloven fra 1997 en tilpasning til de nye skifteregler, men var i øvrigt i alt væsentligt en materiel videreførelse af de gældende indkomstskatteregler. Det vil sige, at der både før og efter 1997 grundlæggende skelnes mellem tre typer af boer: skiftede boer, uskiftede boer og boer, der slutes ved boudlæg (udlæg for begravelsesomkostningerne).

Det grundlæggende karakteristiske ved dødsboskattereglerne er, at de tilsigter at gøre endeligt op med den afdøde persons mellemværende med skattevæsenet, på samme måde som der skiftemæssigt gøres endeligt op med afdødes formue med henblik på at få nettoformuen fordelt mellem arvingerne.

Beskatningssystemet for levende personer hviler på en forudsætning om kontinuitet. Der opereres med perioder af fast længde - et indkomstår ad gangen - og slutstatus i det ene indkomstår bliver åbningsstatus i det næste. Denne forudsætning om kontinuitet brydes, når personen dør. I stedet må der laves en form for afsluttende opgørelse. Allerede fordi dødsfaldet kan indtræde på et hvilket som helst tidspunkt i indkomståret, vil længden af den sidste periode variere. Desuden bør der tages højde for, at personen er forskudsregistreret fra indkomstårets begyndelse ud fra nogle forudsætninger, der ikke længere holder. I mange tilfælde er der heller ikke gjort op med det seneste indkomstår før dødsfaldet, eftersom ligningen af dette år iværksættes i løbet af det efterfølgende år.

Derfor må beskatningen af dødsboer uundgåeligt afvige i større eller mindre omfang fra de regler, der gælder for levende personer. Dødsboskattereglerne har både før og efter 1997 været

tilrettelagt ud fra det overordnede synspunkt, at såvel skattemyndighederne som de efterladte og andre, der beskæftiger sig med den skiftemæssige behandling af afdødes efterladte ejendele, skal befatte sig så lidt som muligt med beskatning. Der er intet behov for at lægge en større arbejdsindsats i at opgøre og beskatte dødsboers indtægter, medmindre boet har indtægter af en ekstraordinær størrelse.

Sammenlignet med personbeskatningen er dødsbobeskatningen således tilrettelagt ud fra et større hensyn til rationel sagstilrettelæggelse og et mindre hensyn til en præcist udregnet og retfærdig beskatning. Dette er gjort både af hensyn til skattemyndighederne og af hensyn til efterladte og professionelle bobehandlere. Reformen af dødsbobeskatningen i 1997 var i øvrigt provenumæssigt neutral.

Den afsluttende beskatning af afdøde personer har siden kildeskattens indførelse været tilrettelagt sådan, at man i skiftede boer under en vis størrelse og ved boudlæg (tidligere udlæg for begravelsesomkostningerne) går ud fra, at afdødes forudbetalte skatter svarer til, hvad der skulle være betalt i skat indtil dødsfaldet. Derfor beskæftiger man sig ikke skattemæssigt med disse boer, medmindre særlige forhold gør sig gældende. Ved uskiftet bo laves i dødsfaldet en opgørelse og beregning af begge ægtefællers indkomstskatter i dødsåret, og den efterlevende ægtefælle betaler skat med det samlede beløb. I de efterfølgende indkomstår er der kun én person, den længstlevende ægtefælle, som er skattepligtig, og som beskattes efter almindelige personskatteregler.

Kun ved skiftede dødsboer over en vis størrelse betaler boet som sådant indkomstskat. Her har man ved dødsboskatteloven fra 1997 forenklet beskatningen, således at hele perioden fra begyndelsen af dødsåret til afslutningen af boet behandles som én samlet bobeskatningsperiode. De skiftemæssige regler sikrer, at denne periode maksimalt kan strække sig over 2-3 år, normalt dog maksimalt op til 2 år, alt efter hvornår i indkomståret dødsfaldet er sket, og hvilken skifteform der iværksættes.

Beløbsgrænserne for, hvornår et skiftet dødsbo er fritaget for beskatning, ligger i 2007 ved en nettoformue på 1.834.500 kr. og en aktivmasse på 2.446.000 kr. Begge beløb reguleres efter skattelovgivningens almindelige reguleringsprincip. De er dermed ikke fulgt med de seneste års vækst i ejendomsværdierne. Det har bevirket, at antallet af ikke skattefritagne dødsboer er steget i de seneste år, og at andelen af boer, der ikke betaler dødsboskat, også er stigende. Ud af hen ved 60.000 årlige dødsfald resulterer i dag ca. 3.500 i et ikke skattefritaget dødsbo, og ca. ¼ af disse betaler ikke dødsboskat, fordi deres indtægter ikke overstiger de fradrag, der gives heri.

Især det stigende antal dødsboer, der er selvangivelsespligtige, men ikke betaler skat, udgør et voksende administrativt problem for både skattemyndigheder, professionelle bobehandlere og arvinger, der selv ordner bobehandlingen uden professionel bistand.

Regeringen har derfor i 2007 besluttet at foreslå reglerne om grænserne for dødsboers skattefritagelse ændret, således at der kommer færre ikke skattefritagne boer i fremtiden, og således at det så vidt muligt undgås, at der blandt disse er boer, der ikke betaler dødsboskat.

Samtidig har Folketinget i 2007 vedtaget en ny arvelov, der skal træde i kraft med virkning for personer, der dør efter årsskiftet 2007-8. Dødsboskatteoven bør tilpasses de nye arveregler m.v., i det omfang der er en sammenhæng.

En sammenhæng mellem de nye arveregler og dødsboskatter er der for det første med hensyn til efterladte samlever. Arveretligt er en efterladt samlevers stilling styrket, især med hensyn til mulighederne for at bevare den hidtidige fælles bolig, men der kræves fortsat en konkret tilkendegivelse – et testamente – fra en samlevers side, for at den efterladte samlever kan blive arving. Der er i forbindelse med den nye arvelov gennemført ændringer i boafgiftsloven, således at ingen samlever, der opfylder arvelovens kriterier, fremover vil skulle betale mere end 15 pct. i afgift af arv, men samlever er ikke som ægtefæller fritaget for boafgift af indbyrdes arv. Dødsboskatteoven er derimod ikke ændret materielt som følge af samlevernes udvidede arverettigheder. Det foreslås, at det sker nu, således at efterladte samlever i højere grad end hidtil ligestilles med efterladte ægtefæller, når det gælder overtagelse og videreførelse af fast ejendom.

I forbindelse med arvelovsreformen er der endvidere gennemført nogle lovændringer, som generelt tilsigter at skabe større klarhed over, hvad en afdød person har efterladt sig af aktiver og passiver. Der er således indført en formueoversigt ved uskiftet bo, som giver flere oplysninger om begge ægtefællers respektive bodele og særejer end den åbningsstatus, der hidtil har skullet udarbejdes ved uskiftet bo. Desuden skal proklama i forbindelse med dødsfald anvendes i videre udstrækning end hidtil. Begge disse lovændringer har afledede konsekvenser for tilrettelæggelsen af dødsboskatningen.

Givet at det af de to ovenstående årsager – ejendomsværdistigningerne og den nye arvelov – under alle omstændigheder er aktuelt at gennemføre ændringer i dødsboskatte reglerne i folketingsåret 2007-8, har Skatteministeriet og SKAT i foråret 2007 gennemført en undersøgelse af, om der i øvrigt er forhold i det 10 år gamle regelsæt, som er uhensigtsmæssige, og som man med fordel kunne inddrage i en revision af loven. Denne undersøgelse har resulteret i et stort antal forenklingforslag, som er medtaget i dette lovforslag. Fælles for disse forslag er, at de forenkler sagsgange og tilvejebringer klarhed over retstilstanden, hvor denne hidtil har været uklar, enten på grund af, at andre skatteregler er ændret siden det, der lå til grund for dødsboskatte loven af 1997, eller fordi loven oprindeligt har været uhensigtsmæssigt formuleret. Flertallet af forslagene har kun betydning for få boer, men enkelte, primært forslagene vedrørende aktieindkomst og skattekrav fra tidligere indkomstår, skønnes at ville få betydning i et større antal boer. Forslagene er stort set uden provenumæssig effekt.

Retssikkerhedsmæssigt er der fordele ved, at dødsboskattereglerne forenkles og tydeliggøres, idet dette skaber bedre muligheder for efterladte og andre for at skabe sig overblik over, hvad regelsættet indeholder, og hvilke dele deraf der er relevante for den pågældendes situation.

3. Beskrivelse af lovforslagets enkelte elementer

3.1. Forhøjelse af beløbsgrænserne for skattefritagelse af dødsboer

3.1.1. Gældende ret

Efter dødsboskattelovens systematik opdeles dødsboer i skattefritagne og ikke skattefritagne boer. For at et dødsbo kan blive skattefritaget i relation til dødsboskat, må dets aktiver eller nettoformue ikke overstige visse beløbsgrænser. De to beløbsgrænser udgør i 2007 henholdsvis 2.446.000 kr. for aktiverne og 1.834.500 kr. for nettoformuen. Beløbsgrænserne reguleres årligt efter personskattelovens § 20, dvs. i takt med den generelle lønudvikling.

At der er fastsat skattepligtsgrænser for både aktiver og nettoformue sikrer, at ikke bare boer med en pæn nettoformue bliver underlagt et manuelt eftersyn af SKAT, men også boer med betydelige aktiver, der har en mere beskedne nettoformue som følge af en stor gæld.

For boer, der er skattefritagne efter dødsboskatteloven, betragtes afdødes foreløbigt betalte skat fra årsskiftet til dødsdagen (mellemprioden) som hovedregel for endelig skat. Formoder arvingerne eller SKAT, at der er en afvigelse mellem den betalte forskudsskat og en beregnet skat på basis af en selvangivelse, kan de anmode om en afsluttende ansættelse for afdøde. Ved en afsluttende ansættelse beregnes skatten med den proportionale dødsboskattesats på 50 pct., og der gives som substitut for personfradraget et mellempriodefradrag i skatten på 1.800 kr. pr. måned (2007). Restskat indbetales i det omfang den overstiger 30.800 kr. (2007), og overskydende skat udbetales, hvis beløbet overstiger 2.600 kr. (2007).

For ikke skattefritagne boer, dvs. boer hvis aktiver eller nettoformue overstiger skattepligtsgrænserne, foretages der altid en skatteansættelse. Den baseres på en indkomstopgørelse for den samlede mellempriode og boperiode på baggrund af en selvangivelse, og beskatningen sker med dødsboskattesatsen på 50 pct. Den samlede beregnede dødsboskat reduceres dels med et fradrag pr. måned for mellemprioden, dels med et fradrag pr. måned for boperioden. Mellempriodefradraget og bofradraget udgør henholdsvis 1.800 kr. og 4.900 kr. pr. måned (2007).

3.1.2. Forslagets baggrund

Forslaget om forhøjelse af skattepligtsgrænsen har baggrund i, at der i de seneste år er konstateret en kraftig stigning i antallet af skattepligtige dødsboer, samtidig med at andelen af skattepligtige boer, som ikke betaler skat, er steget væsentligt. Det har betydet en øget administrativ belastning

både for skatteyderne og skattemyndighederne, uden at det har medført nogen væsentlig forøgelse af skatteprovenuet.

3.1.3. Skatteministeriets overvejelser

I 2000 blev beløbsgrænserne forhøjet ekstraordinært begrundet med stigende ejendomsværdier. Således blev aktivgrænsen forhøjet med ca. 600.000 kr. fra godt 1,4 mio. kr. til 2,0 mio. kr. og nettoformuegrænsen med ca. 400.000 kr. fra ca. 1,1 mio. kr. til 1,5 mio. kr. Det skønnedes i forbindelse med denne ekstraordinære forhøjelse, at antallet af skattepligtige dødsboer ville blive reduceret med ca. 1.000.

Siden 2000 har antallet af skattepligtige dødsboer udviklet sig, som det fremgår af tabel 1. Ikke mindst i 2004 har stigningen været markant, således at niveauet ligger ca. 18 pct. over 2000, og en simpel fremskrivning af de foreløbige tal for 2005 tyder på, at antallet her kommer på omkring 3.500 skattepligtige boer, svarende til en stigning i forhold til 2000 på over 30 pct.

Tabel 1. Udvikling i antal skattepligtige dødsboer¹⁾

Dødsår	Skattepligtige dødsboer		Heraf med skattebetaling på 0 kr.	
	Antal beregninger ²⁾	Index (2000=100)	Antal	I pct. af alle
2005	3.023 ³⁾	115 ³⁾	831	27,5
2004	3.115	118	760	24,4
2003	2.735	104	624	22,8
2002	2.758	105	586	21,2
2001	2.770	105	474	17,1
2000	2.637	100	404	15,3

Kilde: SKAT

1) Opgjort pr. maj 2007. Opgørelsen dækker hele landet.

2) Antal beregninger omfatter både afsluttende ansættelse for mellemprioden med beløb til opkrævning eller udbetaling samt skatteberegninger for bobeskatningsperioden.

3) Tallet for 2005 vil stige yderligere.

Formodningen om, at en væsentlig del af stigningen i antallet af skattepligtige dødsboer skyldes den senere tids stigninger i ejendomspriserne, underbygges af, at der er konstateret en endnu kraftigere stigning i antallet af skattepligtige boer, der ikke betaler skat, jf. 3. og 4. søjle i tabel 1. Herudover spiller generelle indkomststigninger og stigende aktiekurser også en rolle.

Stigningerne i ejendomspriserne bevirker, at beløbsgrænserne for skattefrihed overskrides, således at boet bliver skattepligtigt og skal indgive selvangivelse. Ejerboligen, som udløser skattepligten, afstås eller udloddes ofte uden beskatning (parcelhusreglen), mens boet herefter for hele boperioden fra 1. januar i dødsåret til skæringsdagen beskattes proportionalt med 50 pct. Er der ingen indtægter i boet, vil forskudsskatten, som afdøde har betalt i dødsåret, ofte blive helt eller delvist tilbagebetalt til boet.

3.1.4. Forslagets indhold

Stigningen i antallet af skattepligtige dødsboer har betydet en øget administrativ belastning både for borgerne og skattemyndighederne. I lyset af, at der for mange boer endvidere er tale om relativt beskedne økonomiske konsekvenser af, om de statueres som skattepligtige eller ej, foreslås det, at skattepligtsgrænsen hæves markant. Herved opnås en betydelig reduktion i antallet af skattepligtige boer, således at de administrative ressourcer kan målrettes på de store, komplicerede og provenutunge dødsboer. Det foreslås derfor at hæve skattepligtsgrænsen til 10 mio. kr. Beløbet foreslås fremover reguleret efter personskattelovens § 20 med 100.000 kr. ad gangen.

Det foreslås samtidig at ophæve nettoformuegrænsen og alene lade størrelsen af boets aktiver være bestemmende for skattefritagelse eller ej. Nettoformuegrænsen findes ikke længere at have nogen selvstændig betydning som skattefritagelseskriterium i lyset af, at aktivværdigrænsen foreslås hævet.

Det henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 9 og 13.

Retssikkerhedsmæssigt må det betragtes som en fordel for de efterladte, at markant færre boer fremover vil blive omfattet af reglerne om ikke skattefritagne boer, da disse ud fra en samlet vurdering må betragtes som mere komplicerede og vanskeligere at overskue end de regler, der gælder for skattefritagne boer.

3.2. Ligestilling af visse efterladte samleverere med efterladte ægtefæller m.v.

3.2.1. Gældende ret

Dødsboskatteloven indeholder efter sin gældende ordlyd ingen bestemmelser, der begunstiger efterladte samleverere, der arver efter testamente. De regler i dødsboskatteloven, der stiller efterladte ægtefæller anderledes end andre efterladte arvinger, gælder således ikke for efterladte samleverere.

Derimod har boafgiftsloven og pensionsbeskatningsloven i en årrække indeholdt en række regler, der ligestiller efterladte samleverere med ægtefæller og/eller med andre arvinger, bl.a. når en pensionsordning begunstiger en samlever. De to love indeholder kriterier, som samleverere skal overholde for at blive behandlet efter de pågældende regler. Samleverkriteriet i disse love er udvidet ved lov nr. 516 af 6. juni 2007 (Begunstigelser i forsikringsordninger og ændringer som følge af arveloven m.v.)

3.2.2. Forslagets baggrund

Den nye arvelov og følgeloven hertil indeholder to regelsæt, der skal styrke en samlevers stilling i tilfælde af, at den anden samlever dør.

For det første indfører arveloven et nyt arveretligt begreb, udvidet samlevertestamente. Et sådant testamente kan oprettes af et samlevende par, hvis samlivsforholdet opfylder visse nærmere angivne kriterier, og kan anvendes ved fordeling af arven efter en af samleverne, hvis visse nærmere angivne kriterier er opfyldt ved dødsfaldet. Den maksimale begunstiggelse af den efterladte samlever opnås ved, at parterne bestemmer, at de fuldt ud vil arve hinanden og arves, som om de var ægtefæller. I så fald svarer den efterladte samlevers arveretlige status til den status, som en efterlevende ægtefælle har i et ægteskab, hvor der var fuldstændigt særeje mellem parterne.

For det andet indeholder følgeloven til arveloven, lov nr. 516 af 6. juni 2007, et nyt regelsæt i dødsboskifteloven, der giver visse efterladte samlever køberet til den hidtidige fælles bolig og sædvanligt indbo, uanset om samleveren har arveret eller ej.

3.2.3. Skatteministeriets overvejelser

De civilretlige begunstiggelser af efterladte samlever, som dels arveloven, dels følgeloven hertil indeholder, giver efter Skatteministeriets vurdering anledning til overvejelser om, hvorvidt og i hvilket omfang en civilretlig ligestilling med ægtefæller også bør følges op af en skattemæssig ligestilling med ægtefæller.

Skatteministeriet er herved på den ene side opmærksom på, at der ikke i forbindelse med arveloven er sket en ligestilling mellem efterladte samlever og efterladte ægtefæller i boafgiftsmæssig henseende. Samlever skal således fortsat betale en boafgift på 15 pct., mens ægtefæller ikke betaler boafgift af arv efter hinanden. En generel ligestilling af efterladte samlever med efterladte ægtefæller kan efter Skatteministeriets opfattelse ikke komme på tale. Dette gælder så meget des mere for de skattemæssige særregler, som har deres udspring og begrundelse i den gensidige forsørgelsespligt mellem ægtefæller – en forsørgelsespligt, som ikke har været til stede under et samlivsforhold uanset dettes varighed og karakter i øvrigt.

Skatteministeriet er på den anden side samtidig opmærksom på, at arveloven og følgeloven hertil især synes at have fokus på, at det i videre omfang end hidtil bør være muligt for en efterladt samlever at opretholde den hidtidige livsførelse ved at overtage den hidtidige fælles bolig.

Skatteministeriet finder derfor, at dødsboskattereglerne bør tilpasses, således at de i højere grad end hidtil muliggør, at en efterladt samlever kan overtage fast ejendom.

Selv om arvelovens udgangspunkt er, at samlever skal have mulighed for at stille hinanden som ægtefæller med fuldstændigt særeje, finder Skatteministeriet det uhensigtsmæssigt at give samlever adgang til beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III om uskiftet bo m.v., et regelsæt, der for så vidt kunne være relevant i tilfælde, hvor samleveren var eneste arving. Dødsboskattelovens afsnit III, der henfører hele beskatningen af afdøde i dødsåret til den

efterlevende ægtefælle, vurderes at være så tæt knyttet til den gensidige forsørgelsespligt, der – uanset formueordning - har bestået under et ægteskab, at det ikke er hensigtsmæssigt at ligestille en efterladt samlever, der er enearving, med en efterladt ægtefælle. Den efterladte samlever bør i stedet stilles som andre enearvinger, f.eks. en livsarving efter afdøde, det vil sige at boet overordnet bør henføres til beskatning efter dødsboskattelovens afsnit II, og at samleveren omfattes af reglerne i lovens kapitel 6.

Skatteministeriet finder, at det af hensyn til strukturen i dødsboskatteloven er hensigtsmæssigt, at denne forsynes med en generel definition af, hvad en efterladt samlever i lovens forstand er. Da dødsboskatteloven ikke i forvejen indeholder en sådan definition, er det hensigtsmæssigt, at definitionen følger arvelovens kriterium for, hvornår en efterladt samlever kan arve i henhold til et udvidet samlevertestamente. Opfylder en samlever arvelovens kriterier, skal det dog ikke være afgørende, om det testamente, der tillægger samleveren arveret, rent faktisk er et udvidet samlevertestamente i arvelovens forstand. Det er således kravene til samlivsforholdets karakter og varighed der bør være afgørende, og ikke de formelle krav til testamentet.

3.2.4. Forslagets indhold

Det foreslås for det første, at dødsboskatteloven forsynes med en definition af, hvad en efterladt samlever er. Denne foreslås placeret i dødsboskattelovens definitionsbestemmelse, § 96. Det foreslås, at definitionen skal følge arvelovens kriterier for, hvornår en efterladt samlever kan arve i henhold til et udvidet samlevertestamente. For det nærmere indhold af samleverdefinitionen henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 73.

Det foreslås dernæst, at visse af bestemmelserne i dødsboskattelovens kapitel 7 om beskatningen af en efterlevende ægtefælle også skal gælde for efterladte samlevere. Materielt skal dette således gælde for reglerne i § 43, stk. 2, om ret til fradrag, når samleveren betaler renteudgifter, som på grund af afdødes forhold var omfattet af ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., og § 43, stk. 4, der refererer til om kursgevinstlovens § 22, stk. 4, om indfrielse af kontantlån i realkreditinstitutter. I tilknytning hertil foreslås anvendelsesområdet for kursgevinstlovens § 22, stk. 4, udvidet til at gælde i tilfælde, hvor en efterladt samlever, der opfylder kriterierne, i forbindelse med skifte af et dødsbo overtager en fast ejendom, som afdøde var ejer af. For det nærmere indhold af ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 42-45. For det nærmere indhold af kursgevinstlovens § 22, stk. 4, henvises til bemærkningerne til § 7.

Retssikkerhedsmæssigt tjener forslagene til yderligere at styrke intentionerne i den nye arvelov om, at det skal være muligt for samlevere at bestemme, at de vil arve hinanden og arves, som om de var ægtefæller med fuldstændigt særeje.

3.3. Forenklede regler for beskatning af aktieindkomst

3.3.1. Gældende ret

Efter gældende regler beskattes personers indtægter fra aktier efter et særligt regelsæt om aktieindkomst. Dette regelsæt gælder parallelt med reglerne om skattepligtig indkomst og dennes bestanddele (personlig indkomst, kapitalindkomst, fradrag m.v.) Reglerne om aktieindkomst omfatter både aktieudbytte og gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. Reglerne om, hvilke indtægter der skal medregnes til aktieindkomsten, og hvordan de skal beregnes, findes i personskattelovens § 4 a. Reglerne om, hvilken skat der betales af aktieindkomst og med hvilke satser, findes i personskattelovens § 8 a.

For dødsboer opgøres aktieindkomsten på samme måde som for fysiske personer, men indkomsten beskattes ikke på samme måde.

For fysiske personer, der ikke er næringsdrivende med aktiehandel m.v., beskattes aktieindkomst under en reguleret beløbsgrænse på 45.500 kr. (2007) med 28 pct., aktieindkomst over beløbsgrænsen med 43 pct. og aktieindkomst over en ny beløbsgrænse (fra 2007) på 100.000 kr. med 45 pct. fra indkomståret 2008. Beregning af aktieskatten sker adskilt fra beregningen af skatter af skattepligtig indkomst, men aktieindkomst og skat heraf fremgår af fortrykte selvangivelsesblanketter, årsopgørelser m.v.

Af aktieudbytte indeholdes en udbytteskat på 28 pct. Det har den praktisk betydningsfulde virkning, at personer, der kun har aktieudbytter, og hvis aktieindkomst holder sig under beløbsgrænsen på 45.500 kr. (2007), ikke udsættes for yderligere regulering eller beskatning af deres aktieindkomst. Er der indeholdt for meget i udbytteskat, f.eks. fordi personen har haft tab ved afståelse af aktier, modregnes det overskydende beløb i slutskatten. Er aktieindkomsten negativ, modregnes hele den indeholdte udbytteskat i slutskatten. Samtidig beregnes der negativ skat af den negative aktieindkomst, og denne negative skat modregnes også i slutskatten. I det omfang dette ikke kan ske, kan et resterende negativt beløb fremføres til modregning i slutskatten for de efterfølgende år. Er en person med negativ aktieindkomst gift og samlevende med ægtefællen ved indkomstårets udløb, sker der modregning i den anden ægtefælles positive aktieindkomst, før der beregnes negativ skat af et eventuelt overskydende beløb.

I skiftede dødsboer sker beskatningen af aktieindkomst på anden vis. Ligger aktieindkomsten – opgjort som for personer - under beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, 45.500 kr. (2007), beskattes aktieindkomsten endeligt med de 28 pct., som er skattesatsen efter personskattelovens § 8 a, stk. 1. Dog gælder som for personer, at hvis den indeholdte udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 er for høj, f.eks. der er lidt tab på afståelse af aktier, lægges det overskydende beløb sammen med afdødes øvrige foreløbige indkomstskattebeløb. Hvis afdøde havde negativ skat af aktieindkomst, som kunne være fremført til dødsåret efter personskattelovens § 8 a, stk. 5, kan den negative skat nu i stedet modregnes i mellempriodeskatten eller dødsboskatten.

Hvis aktieindkomsten – opgjort som for personer - overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, lægges aktieindkomsten derimod til den skattepligtige indkomst i mellemprioroden, hvis dødsboet er fritaget for beskatning, og i bobeskatningsperioden, hvis dødsboet ikke er fritaget for beskatning. I begge tilfælde skal der tages hensyn til, at beskatningen i levende live er lavere end de 50 pct., som er dødsboskattelovens skatteprocent. Det sker ved regler om, at kun en del af aktieindkomsten skal tillægges den skattepligtige indkomst. Der medregnes således kun 86 pct. af det beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1. Af aktieudbytte ud over den nye beløbsgrænse i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt., 100.000 kr., skal dog i visse tilfælde medregnes 90 pct. Herved opnås de samme effektive skatteprocenter som for personer, henholdsvis 43 og 45 pct.

Er aktieindkomsten negativ, fradrages henholdsvis 56, 86 og 90 pct. af beløbene i den skattepligtige indkomst for mellemprioroden eller i bobeskatningsindkomsten.

3.3.2. Forslagets baggrund

Reglerne om beskatning af aktieindkomst er ændret betydeligt siden dødsboskattelovens indførelse i 1997, først og fremmest ved aktieskatteformen i 2006. Ved den nye aktieavancebeskatningslov, lov nr. 1413 af 21. december 2005, og følgeloven hertil, lov nr. 1414, blev den såkaldte 100.000 kr.s grænse for børsnoterede aktier ejet i mere end 3 år afskaffet med den virkning, at der fremover er generel skattepligt for personers aktieavancer uanset ejertid. Samtidig blev alle skattepligtige aktieavancer omkvalificeret til fremover at være aktieindkomst, hvor de før i en vis udstrækning havde været kapitalindkomst.

Der blev gennemført nogle ændringer i dødsboskatteloven i forbindelse med aktieskatteformen, men disse vedrørte kun udloknings- og successionsreglerne. Der blev således ikke rørt ved de generelle principper for beskatning af aktieavancer i dødsboerne. Reformens udvidelse af området for, hvilke indtægter der er kvalificeret som aktieindkomst, medfører dermed i dødsboerne, at der fremkommer flere tilfælde, hvor der i et skattefritaget dødsbo bliver opkrævet ekstra aktieskat, fordi indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 ikke dækker den beregnede aktieskat. Mulige uhensigtsmæssige konsekvenser heraf er beskrevet nedenfor under 3.3.3.

Ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 er regelsættet gjort yderligere komplekst ved, at der for personer er indført en ekstra skattesats og en ny beløbsgrænse i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt., således at der fremover er ikke to, men tre forskellige skattesatser. Det ligger for så vidt klart, hvad de umiddelbare konsekvenser heraf bør være for dødsbobeskatningen, og regler herom er også indsat visse steder i dødsboskatteloven, men tilretningen er ikke gennemført konsekvent.

Baggrunden for, at man ved dødsboskatteloven har valgt at lade beskatningen af de små aktieindkomster (aktieudbytter) være endelig, mens større aktieindkomster blev lagt sammen med

den skattepligtige indkomst, var, at man har ønsket en beskatningsform for dødsboerne, der var så enkel som muligt.

3.3.3. Skatteministeriets overvejelser

Dødsboskattelovens intentioner om, at beskatningen af aktieindkomst i dødsboerne bør være så enkel som mulig, forekommer fortsat at være valide. De mellemkommende ændringer i aktieavancebeskatningsreglerne m.v. har imidlertid medført, at reglerne i dag ikke i samme grad opleves som enkle og forståelige som tidligere. I nedenstående eksempler oplever de efterladte således ikke aktiebeskatningen som rimelig:

Eksempel 1 – personen er død 15. maj 2007:

Mellempperiode: 1/1 - 15/5 2007

Skattepligtig indkomst 200.000

Aktieindkomst:

Udbytte: 5.000

Afståelsesavance 10.000

Samlet aktieindkomst 15.000

Skatteberegning:

Mellempperiodeskat, 50 % af 200.000 100.000

Mellempperiodefradrag, 5 mdr. á 1.800 -9.000

Skat efter mellempperiodefradrag 91.000

Foreløbig indkomstskat -93.400

Overskydende skat for mellempperioden 2.400

Da beløbet er under 2.600 kr., udbetales det ikke, jf. dødsboskattelovens § 15, stk. 5.

Endelig skat efter personskattelovens § 8a, stk. 1:

28 % af 15.000 4.200

Indeholdt udbytteskat 28 % af 5.000 -1.400

For lidt betalt endelig skat 2.800

Samlet regning til boet udgør 2.800

Eksempel 2

Samme forhold som eksempel 1, blot er foreløbig indkomstskat mindre.

Skat efter mellempperiodefradrag 91.000

Foreløbig indkomstskat 63.000

Restskat 28.000

Da beløbet er under 30.800, kr. skal beløbet ikke indbetales, jf. dødsboskattelovens § 15, stk. 4.

For lidt betalt endelig skat efter personskattelovens § 8 a, stk. 1 udgør 2.800 kr.

Selv om de 2 beløb tilsammen udgør 30.800 kr. svarende til grundbeløbet for, hvad der efter dødsboskattelovens § 15, stk. 4, ikke skal indbetales, skal boet alligevel indbetale den endelige skat efter personskattelovens § 8 a, stk. 1, med 2.800 kr.

Forekomsten af situationer, hvor aktieindkomst under beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, ikke er dækket ved indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, er stigende efter aktieskattereformen, eftersom der er flere tilfælde, hvor mindre aktieavancer skal behandles som aktieindkomst.

For de større aktieindkomsters vedkommende viser SKATs erfaringer, at dødsboselvangivelserne ofte indeholder fejl, fordi der er regnet forkert ved omregningen af aktieindkomst til skattepligtig indkomst. Selv om sammenhængen mellem de forskellige procenter burde være klar nok, er det erfaringen, at det ikke er tilfældet i praksis. Dette problem må forventes at blive forstærket, når der fremover skal opereres med tre forskellige satser i stedet for to.

Disse problemkomplekser vil kunne løses, hvis man også i dødsboerne beregner en aktieskat direkte på grundlag af aktieindkomsten, og hvis man samtidig forlader princippet om, at skat af aktieindkomst under beløbsgrænsen er endelig.

Det foreslås derfor, at man med fremadrettet virkning ændrer det overordnede beregningsprincip og går over til, ligesom for personer, at beskatte aktieindkomsten separat.

Retssikkerhedsmæssigt er det en fordel, at reglerne er mere forståelige end de nuværende, fordi de i højere grad svarer til, hvad der gælder for personer i levende live, og omregningstabeller undgås.

3.3.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at dødsboskattelovens regler om skat af aktieindkomst omstruktureres, så de følger principperne i personskattelovens § 8 a. Det foreslås således, at der skal beregnes en direkte aktieskat. Det foreslås, at beregningen i dødsboerne også skal omfatte de laveste aktieindkomster. Det bemærkes herved, at beløbsgrænserne for opkrævning og udbetaling af skatter i de skattefritagne boer ligger sådan, at reguleringer på grund af for lav eller for høj forudbetaling af udbytteskat vil være sjældne. At man – som en afvigelse fra reglerne i levende live – fastslår, at skatten af aktieindkomster under beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, *ikke* skal være endelig, vil således i dødsboerne betyde, at man får færre reguleringer, end tilfældet er i dag, hvor et eventuelt manglende beløb i endelig aktieskat skal indbetales, uanset at der ikke sker nogen regulering vedrørende den skattepligtige indkomst. Eksempel 1 og 2 i afsnit 3.3.3. ovenfor vil i fremtiden ikke udløse nogen betaling af resterende aktieskat.

I de *skattefritagne boer* foreslås det, at al beregnet aktieskat skal tillægges den beregnede mellempriodeskat, og at al indeholdt udbytteskat skal indgå ved opgørelsen af afdødes foreløbige skatter.

Hvis en levende person har negativ aktieskat, kan den ikke udbetales. I stedet skal denne modregnes i slutskatten og herefter fremføres til modregning i slutskatten for de følgende indkomstår. En tilsvarende fremførselsmulighed foreligger ikke i dødsboer.

Det foreslås derfor, at der indføres en regel om, at negativ aktieskat medregnes i det omfang, beløbet kan rummes i den beregnede mellempriodeskat, og at et eventuelt overskydende beløb ikke udbetales.

Omvendt foreslås der indført en regel om, at underskud i skattepligtig indkomst skal kunne modregnes i positiv aktieindkomst i det omfang, det kan ske, og at et eventuelt yderligere underskud ikke skal kunne kapitaliseres til en udbetaling. Det skyldes, at den nuværende sammenlægningsregel for aktieindkomst og skattepligtig indkomst efter gældende regler indebærer, at der kan finde en sådan modregning sted på indkomstniveau.

I de *ikke skattefritagne boer* foreslås det på tilsvarende måde, at al beregnet aktieskat skal tillægges den beregnede dødsboskat, og at al indeholdt udbytte skat skal indgå ved opgørelsen af de foreløbige skatter.

Der foreslås ikke en regel, der svarer til de skattefritagne boers regel om, at negativ skattepligtig indkomst skal modregnes i aktieindkomsten. Det skyldes, at boet efter § 31 har ret til tilbagebetaling af 30 pct. af underskud i bobeskatningsperiodens skattepligtige indkomst.

Der henvises nærmere til bemærkningerne til § 1, nr. 28, 30, 32, 38, 39 og 40.

3.4. Ændrede regler om gamle skattekrav

3.4.1. Gældende ret

Dødsboskattelovens § 87 indeholder regler om efterbetaling af skat for indkomstår, der ligger forud for dødsåret.

Bestemmelsens *stk. 1* fastslår, at hvis afdøde har betalt for lidt i skat for indkomstår forud for dødsåret, hæftes der herfor. Det omtales ikke, hvorvidt reglen også omfatter situationer, hvor der er betalt for lidt i arbejdsmarkedsbidrag, idet bestemmelsen er blevet til i en periode, hvor der i lovgivningen blev skelnet klart mellem skattekrav og krav på arbejdsmarkedsbidrag.

Bestemmelsens *stk. 2* fastlægger frister for, hvornår skattekrav for indkomstår før dødsåret skal rejses. Bestemmelsen er specielt relevant for det seneste indkomstår forud for dødsfaldet, hvor der

– afhængig af dødsfaldets placering i indkomståret - ofte endnu ikke foreligger hverken selvangivelse, årsopgørelse eller skatteansættelse. Som hovedregel har SKAT en frist på 3 måneder til at gøre skattekrav gældende mod den, der hæfter for krav mod afdøde. Krav, der ikke er gjort gældende i tide, kan ikke rejses senere, medmindre nogen på boets vegne forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er blevet foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT må anses for at have modtaget de nødvendige og tilstrækkelige oplysninger til at kunne gøre kravet op. Hvornår det tidspunkt indtræder, afhænger af, hvilken form for bobehandling der er tale om.

Skiftes dødsboet, eller overtages boet af en efterlevende ægtefælle, starter 3 månedersfristen, når SKAT har modtaget en opgørelse over afdødes eller det uskiftede bos aktiver og passiver på dødsdagen, det vil sige en åbningsstatus for boet. Hvis åbningsstatus er indsendt inden den selvangivelsesfrist, der var gældende for afdøde efter skattekontrollovens § 4, fremrykkes selvangivelsesfristen. Både afdøde og en eventuel efterlevende ægtefælle skal derfor indgive selvangivelse for året før dødsfaldet, samtidig med at boets åbningsstatus indgives. Fristen efter skattekontrollovens § 4 for at indgive selvangivelse for året før dødsfaldet er for pensionister og lønmodtagere almindeligvis 1. maj, for selvstændigt erhvervsdrivende 1. juli i dødsåret.

Fra ovennævnte hovedregel gælder den særregel, at hvis boet efter afdøde er udleveret til den efterlevende ægtefælle efter reglen i dødsboskiftelovens § 22, løber fristen på 3 måneder fra det seneste af to tidspunkter: SKATs modtagelse af selvangivelser for afdøde og den efterlevende ægtefælle og SKATs modtagelse af meddelelse om, at boet er udleveret efter dødsboskiftelovens § 22. Dødsboskiftelovens § 22 omhandler de boer, hvor der ganske vist er andre arvinger efter førstafdøde, men hvor hele dødsboet alligevel udleveres til den efterlevende ægtefælle, fordi der efter reglerne om suppleringsarv til ægtefællen, hovedsagelig 600.000 kr.s-reglen i arvelovens § 11, stk. 2, intet bliver at udlodde til de andre arvinger. Baggrunden for, at der gælder en særlig fristregel for disse boer, er, at de ikke skal indgive nogen åbningsstatus. Den praktiske hovedregel for disse boer er derfor, at fristen løber fra indgivelsen af selvangivelserne.

Efter *stk. 3* gælder den undtagelse fra *stk. 2*, at SKATs frist for at gøre skattekrav gældende forlænges i tilfælde, hvor SKAT har anmodet om oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, og oplysningerne ikke fremkommer inden for den frist, som SKAT har sat for indgivelsen heraf. Fristen forlænges i så fald til 2 måneder efter den dag, hvor oplysningerne er modtaget. Oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, er bl.a. oplysninger fra skifteretten, bobestyreren, privatskiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle om boets forhold.

Stk. 4 er ligeledes en undtagelse fra *stk. 2*. Bestemmelsen omhandler efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes forskudsafskrivninger, investeringsfondshenlæggelser eller indskud på etableringskonto. Efterbetalingskrav af denne type skal fremsættes senest 2 måneder efter, at

SKAT har modtaget meddelelse om, at den efterlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer ikke skal overtage de pågældende beløb.

Stk. 5 regulerer, i hvilket omfang et proklama udstedt af dødsboet efter dødsboskiftelovens kapitel 20 om proklama omfatter skattekrav for årene før dødsfaldet. Disse skattekrav er efter bestemmelsen omfattet af proklamaet, hvis de er opgjort på tidspunktet for proklamaets udstedelse, og ellers ikke. For restskatter m.v., der er overført til dødsåret, gælder dog den særregel, at selv om de er opgjort tidligere, omfattes de ikke af proklamaet.

3.4.2. Forslagets baggrund

Der er siden den seneste ajourføring af dødsboskattelovens § 87 sket flere relevante ændringer i lovgivning, der har været forudsat i bestemmelsen.

For det første er selvangivelsesproceduren ændret. Med virkning fra indkomståret 2008 får et stort antal skatteydere med ukomplicerede skatteforhold ikke længere en fortrykt selvangivelse, men alene en årsopgørelse. Skatteydere, der enten har selvangivet for det seneste indkomstår eller har ændret forskudsregistreringen, modtager samtidig med årsopgørelsen et oplysningskort til at selvangive på. Skatteyderen kan selv anmode om et oplysningskort inden 1. februar. Fristen for at selvangive er som hidtil den 1. maj i året efter indkomståret, for selvstændigt erhvervsdrivende og deres sambeskattede ægtefæller dog den 1. juli i året efter indkomståret.

For det andet er reglerne om proklama udvidet i forbindelse med den nye arvelov. Efter de hidtil gældende regler har proklama været obligatorisk, når boet blev skiftet. Fremover vil proklama også være obligatorisk ved uskiftet bo og ved udlevering af hele boet til en efterlevende ægtefælle efter reglerne om suppleringsarv, jf. de ændringer i dødsboskifteloven, der er gennemført ved lov nr. 516 af 6. juni 2007, § 3, nr. 4 og 6.

3.4.3. Skatteministeriets overvejelser

Selv om det ikke fremgår af ordlyden af dødsboskatteloven, har bestemmelserne i dødsboskattelovens § 87, konsekvent været praktiseret også for krav på for lidt betalt arbejdsmarkedsbidrag for indkomstår før dødsfaldet. Denne praksis sikrer, at dødsboerne så tidligt som muligt i forløbet får klarhed over afdødes skattemæssige forhold, ikke kun vedrørende indkomstskat, men også vedrørende arbejdsmarkedsbidrag. Det må anses for *retssikkerhedsmæssigt* betænkeligt, at det ikke fremgår direkte af loven, at boerne har disse rettigheder. Det foreslås derfor, at dødsboskattelovens § 87, stk. 1, præciseres.

Fristerne i dødsboskattelovens § 87, stk. 2, for, hvornår skattekrav for indkomstår før dødsåret skal rejses, er i visse situationer urimeligt byrdefulde for de efterladte. Dette til trods for, at fristerne oprindeligt er fastlagt af hensyn til, at de pårørende og bobehandlerne skal kende et eventuelt skattekrav fra årene før dødsfaldet så tidligt som muligt. Urimeligheden fremkommer,

når fristerne sammenholdes med de regler for selvangivelsesproceduren, der gradvist er indført for personer igennem de seneste år. Såvel skifte- som skatteregler tilskynder således generelt til, at åbningsstatus bør indgives så hurtigt som muligt. Er der f.eks. tale om et mindre bo uden særlige forhold, der skal udleveres til den længstlevende ægtefælle, er det almindeligt, at skifteretten allerede under det første møde få uger efter dødsfaldet bistår længstlevende med at udfylde blanketten med boets åbningsstatus eller den nye formueoversigt, der efter arvelovens § 22 skal indgives i uskiftede boer. Om denne henvises i øvrigt til afsnit 3.16.6. Hvis dødsfaldet er sket tidligt i indkomståret, og længstlevende så indleverer åbningsstatus eller formueoversigt, udløser det imidlertid et krav fra SKAT om, at han eller hun tillige skal indgive selvangivelse for afdøde og sig selv straks, uden at afvente den almindelige frist for selvangivelse for dødsåret.

Det foreslås derfor, at 3 månedersfristen fremover tidligst skal løbe fra det tidspunkt, hvor selvangivelsesfristen udløber, uanset om en åbningsstatus måtte være indleveret forinden. Herved undgår de pårørende og bobehandlerne at skulle indgive selvangivelse på et tidspunkt, hvor de automatisk indberettede oplysninger fra pensionsudbetalere, pengeinstitutter, arbejdsgivere og så videre, som skal indgå i årsopgørelsen, endnu ikke foreligger. I stedet kan man indgive åbningsstatus eller formueopgørelse, så snart den er færdig, og derefter i de fleste tilfælde afvente den automatisk dannede årsopgørelse. Ønsker SKAT at gøre yderligere krav gældende i forhold til årsopgørelsen, skal dette ske senest den 1. august, henholdsvis 1. oktober i dødsåret, afhængig af, om afdøde var pensionist/lønmodtager eller selvstændig.

Desuden bør skattekrav fremover være omfattet af det proklama, der udstedes ved uskiftet bo og ved udlevering af hele boet til den efterlevende ægtefælle efter reglerne om suppleringsarv, i samme omfang, som skattekrav i dag er omfattet af det proklama, der udstedes i de skiftede boer.

3.4.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at dødsboskattelovens § 87 omformuleres. Det foreslås, at der ved omformuleringen tages hensyn til,

- at bestemmelsen også skal gælde for krav vedrørende arbejdsmarkedsbidrag,
- at fristen for SKATs krav vedrørende indkomstår før dødsåret tidligst skal løbe fra udløbet af selvangivelsesfristen,
- at der ikke længere skal gælde en særlig frist for krav vedrørende etableringskonto og investeringsfonds, jf. herom henholdsvis afsnit 3.5. og afsnit 3.13,
- at skattekravene skal omfattes af proklama i uskiftede boer m.v., og
- at der tages hensyn til, at der i uskiftede boer skal indgives en formueoversigt, hvilket gør en åbningsstatus unødvendig, jf. herom afsnit 3.16.6.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 1, nr. 69.

Retssikkerhedsmæssigt må forslagene betragtes som en forbedring af de efterlades situation, når dødsfaldet er sket tidligt i indkomståret. Det er således betryggende, at de efterladte ikke fremover vil blive mødt med krav om indgivelse af selvangivelse for året før dødsfaldet på et tidspunkt, hvor ingen af de fornødne oplysninger foreligger. I stedet kan de efterladte afvente, at den almindelige selvangivelsesprocedure resulterer i en årsopgørelse for året før dødsåret i løbet af nogle uger eller måneder efter dødsfaldet. I forhold til de gældende regler vil de efterladte eventuelt skulle vente nogen tid længere, før de kan slutte boet med vished for afdødes skattemæssige forhold for året før dødsfaldet; men denne ulempe synes mindre end ulempen ved at skulle indgive selvangivelse uden at kende de automatisk indberettede oplysninger.

3.5. Ændrede regler for genbeskatning af etableringskontomidler

3.5.1. Gældende ret

Etableringskontoordningen giver lønmodtagere, der ønsker at blive selvstændige, skattemæssige incitamentter til at foretage opsparing forud for etableringen.

Indskuddet på en etableringskontoordning skal mindst udgøre 5.000 kr. og kan højst udgøre 40 pct. af nettolønindtægten i indkomståret. Dog kan der årligt altid indskydes 100.000 kr. af nettolønindtægten.

Der er fradrag for etableringskontoindskud i de kommunale skatter og i sundhedsbidraget (ligningsmæssigt fradrag). Det betyder, at skatteværdien af fradraget i dag ligger på 33,3 pct. i en gennemsnitskommune. Når etableringskontoindskud på et senere tidspunkt anvendes til anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, udlignes dette fradrag ved, at afskrivningsgrundlaget for de aktiver, som virksomheden anskaffer, nedsættes.

Hvis kontohaveren dør, foreskriver etableringskontoloven, at ikke-hævede etableringskontoindskud med tillæg af 3 pct. for hvert år fra udløbet af de indkomstår, hvor indskuddene er fradraget, og indtil udløbet af dødsåret medregnes til den skattepligtige indkomst i dødsåret. For indskud foretaget til og med indkomståret 2001 udgør tillægget dog 5 pct.

Dødsboskatteloven indeholder ingen regler om beskatning af ikke-hævede etableringskontoindskud i dødsåret og navnlig ingen regler, der præciserer, i hvilken periode beskatningen skal ske, set i forhold til, at dødsboskatteloven ikke i alle tilfælde anvender indkomstår som beskatningsperiode. Derimod indeholder dødsboskatteloven i § 87, stk. 4, regler om efterbetalingskrav fra indkomstår forud for dødsåret, herunder efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes indskud på etableringskonto. Sådanne efterbetalingskrav kan efter de nuværende efterbetalingsregler i etableringskontoloven kun forekomme, når en anden begivenhed end dødsfaldet undtagelsesvis har udløst et krav om efterbeskatning i indkomstår før dødsåret. Eksempelvis når indskud ikke er anvendt inden for den frist, som loven fastsætter, eller indskud er hævet, uden at etablering er sket.

Efter etableringskontolovens § 11, stk. 4, skal der ikke ske efterbeskatning, hvis en efterlevende ægtefælle overtager afdødes indskud på etableringskonto efter dødsboskattelovens regler herom.

For en nærmere redegørelse for de gældende regler henvises til bemærkningerne til § 4, nr. 1.

3.5.2. Forslagets baggrund

Efterbeskatning i dødsåret harmonerer ikke med dødsboskattelovens regler om efterbetaling af skattebeløb. Endvidere er der en regelkonflikt mellem den efterbeskatning, der ifølge etableringskontoloven skal ske i tilfælde af kontohaverens død, og efterbeskatningen i dødsboskatteloven med hensyn til størrelsen af skatten. For en nærmere redegørelse henvises til bemærkningerne til § 4, nr. 1.

De nævnte konflikter mellem etableringskontolovens og dødsboskattelovens regler om efterbeskatning skal ses i sammenhæng med, at etableringskontolovens regler er ændret adskillige gange siden dødsboskattelovens indførelse:

Princippet om, at ikke-hævede etableringskontoindskud med tillæg skal efterbeskattes i det indkomstår, hvor fristen for etablering udløber, eller indskuddene hæves uden etablering, blev indført med virkning for indskud, der hæves fra den 1. januar 1992, jf. lov nr. 887 af 21. december 1991. Formålet var at få en forenklet efterbeskatningsmetode. Begrundelsen var, at den indtil da gældende efterbeskatningsmetode, hvorefter efterbeskatningen skete i de enkelte indskudsår, blev anset for at være kompliceret, tidskrævende og administrativt tyngende. Den pågældende type genoptagelsessager hørte således til blandt de mest tyngende hos skattemyndighederne.

Lovændringen i 1991 omhandlede dog ikke efterbeskatning ved dødsfald. Her fastholdt man den hidtidige efterbeskatningsmetode, hvorefter efterbeskatningen fortsat skulle ske i de enkelte indskudsår. Dette var således fortsat reglen ved dødsfald, men ikke hovedreglen i etableringskontoloven, da dødsboskatteloven blev indført.

Efterfølgende er efterbeskatningsmetoden ved kontohaverens død blevet ændret ved lov nr. 434 af 28. juni 1998. Herefter sker efterbeskatningen ved dødsfald i det indkomstår, hvori dødsfaldet sker. Ændringen har virkning, når kontohaveren er afdød ved døden den 1. januar 1999 eller senere.

3.5.3. Skatteministeriets overvejelser

Skatteministeriet finder, at etableringskontolovens hovedregel om, at efterbeskatning sker i det aktuelle indkomstår og ikke i det eller de indkomstår, hvori indskuddene er foretaget, er den mest hensigtsmæssige. Den manglende koordination mellem reglerne i dødsboskatteloven og

etableringskontoloven, der på dette punkt er nyere end dødsboskatteloven, men fortsat henviser til ”dødsåret” som den relevante beskatningsperiode, må imidlertid anses for uheldig.

Endvidere konstaterer Skatteministeriet, at den effektive beskatning af ikke-hævede etableringskontomidler i skiftede dødsboer er for høj sammenlignet med skatteværdien af de fradrag, som indskyderen har haft. Der henvises nærmere til bemærkningerne til § 4, nr. 1.

Ovenstående taler for, at der i dødsboskatteloven indføres klare regler for, hvordan efterbeskatning af ikke-hævede etableringskontomidler foretages. Samtidig foreslås det, at indeståendet ikke skal medregnes med det fulde beløb, men kun med henholdsvis 66,7 pct. og 77,6 pct., afhængig af, om indskuddet er fradraget i indkomstår 2002 eller senere, eller i indkomstår 2001 eller tidligere.

3.5.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at de nuværende regler om efterbetalingskrav som følge af efterbeskatning af etableringskontomidler i indkomstår forud for dødsåret fjernes, idet de knytter sig til den efterbeskatningsordning, der var gældende ved dødsboskattelovens indførelse. Om efterbetalingsbestemmelsen henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 69.

Som alternativ hertil foreslås der indsat bestemmelser i henholdsvis § 9 om skattepligtig indkomst i mellemprioroden og § 22 om bobeskatningsindkomsten, hvorefter etableringskontomidler skal medregnes, men kun med 66,7 pct., respektive 77,6 pct. Der henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 16 og 34.

Tilstedeværelsen af ikke hævede etableringskontomidler i et skattefritaget dødsbo indebærer altid, at der forefindes en indkomst, der er skattepligtig i mellemprioroden, men som ikke er indgået i forskudsregistreringen af afdøde. Det foreslås derfor, at skatteansættelse af mellemprioroden gøres obligatorisk i tilfælde, hvor der foreligger etableringskontomidler. Det svarer til, hvad der gælder, hvis afdøde efterlader sig indestående på konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen. Der henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 23.

Endelig foreslås to præciserende regler om en efterlevende ægtefælles overtagelse af etableringskontomidler, henholdsvis i dødsboskattelovens kapitel 7 om beskatningen af den efterlevende ægtefælle ved skifte og i dødsboskattelovens afsnit III om beskatning ved uskiftet bo m.v. I begge situationer har den efterlevende ægtefælle mulighed for at overtage etableringskontomidlerne på de betingelser, der var gældende for afdøde. Det foreslås, at den efterlevende ægtefælle ved skifte skal afgive en erklæring til SKAT om, hvorvidt midlerne ønskes overtaget eller ej. Ved uskiftet bo er udgangspunktet, at den efterlevende ægtefælle overtager førstafdødes etableringskontoindestående, men ægtefællen kan vælge ikke at gøre det. Både ved skifte og ved uskiftet bo skal der ske efterbeskatning af beløbet, hvis ægtefællen ikke ønsker at

overtage indeståendet. Ifølge etableringskontolovens § 11, stk. 1, i den gældende formulering skal dette ske i ”dødsåret”. Det foreslås præciseret, at beløbet ved skifte indgår i skatteansættelsen af afdødes mellempriode eller bobeskatningsperioden, afhængig af, om boet er fritaget for beskatning eller ej, og at beløbet indgår i skatteansættelsen af førstafdøde ved uskiftet bo, jf. henholdsvis dødsboskattelovens § 43, stk. 3, og § 62, henholdsvis § 1, nr. 46 og 56, i lovforslaget. I § 4, nr. 1, foreslås en konsekvensændring af etableringskontolovens § 11, stk. 1.

Retssikkerhedsmæssigt bemærkes, at bestemmelserne om efterbeskatning i årene før dødsåret har været virkningsløse i en årrække, og at beskatningen efter praksis er foregået som beskrevet i forslaget, når bortses fra skattesatsen. Det må anses som en retssikkerhedsmæssig forbedring, at der med de foreslåede regler skabes klarhed for, hvordan efterbeskatningen skal foregå.

3.6. Forenklede regler for beskatning af to boer

3.6.1. Gældende ret

Efter gældende ægteskabslovgivning er der i ethvert ægteskab en formueordning. Under ægteskabet har hver ægtefælle enten formuefællesskab (fælleseje), særeje eller en kombination heraf. Ved død kan afdødes særeje enten overgå til behandling som fælleseje (skilsmisssæreje) eller fortsat være særeje (fuldstændigt særeje).

En gift person, der afgår ved døden, kan således efterlade sig to boer: en andel af det hidtidige fællesbo og et særejebo. Det afhænger bl.a. af arveforholdene i boet, om de to boer skifteretligt bliver undergivet én samlet skiftebehandling, eller de skiftes separat. Der kan således være forskellige arvingskredse i de to boer, testamentsbestemmelser, der skal opfyldes på forskellige tidspunkter m.v., der bevirker, at de to boer må skiftes adskilt. Det er også almindeligt forekommende, at den efterlevende ægtefælle vælger at sidde i uskiftet bo med hensyn til fællesejet, mens særboet skiftes. Endelig forekommer det, at de to boer ønskes afsluttet med forskellig skæringsdag, f.eks. hvis det ene bo indeholder ukomplicerede forhold og det andet mere komplekse forhold.

Efter de gældende skatteregler for personer tages der ikke hensyn til formueordningen i en gift persons ægteskab.

Dødsboskatteloven indeholder derimod visse særregler om den situation, hvor afdøde både efterlader sig en andel af et fællesbo og et særbo. Disse regler knytter sig dog til de skifteretlige regler, således at et samlet skifte af de to boer medfører, at de også skattemæssigt behandles som ét bo. Og hvis begge boer overtages af den efterlevende ægtefælle, behandles denne efter reglerne i dødsboskattelovens kapitel 10 (uskiftet bo m.v.). De skattemæssige særregler knytter sig dermed til følgende to situationer:

- situationer, hvor begge boer skiftes ved adskilt skiftebehandling og

- situationer, hvor det ene bo overtages af den efterlevende ægtefælle, mens det andet skiftes.

Når begge boer skiftes, men ved hver sin skiftebehandling, gælder dødsboskattelovens beløbsgrænser for skattefritagelse for begge boer under ét. Der forekommer altså ikke situationer, hvor det ene bo er fritaget for beskatning, mens det andet ikke er.

3.6.2. Skatteministeriets overvejelser

Selv om der ved dødsboskatteloven er søgt taget hensyn til de særlige situationer, der kan forekomme, må det konstateres, at de gældende særregler for begge de ovennævnte situationer indeholder uhensigtsmæssige elementer og endvidere er mangelfulde.

Der opstår uhensigtsmæssigheder omkring indgivelse af selvangivelse, ansættelse af skattepligtig indkomst eller skatteberegning. Disse uhensigtsmæssigheder skyldes bl.a., at der ved personbeskatning ikke tages hensyn til formueordningen, således at forskudsregistreringen for dødsåret er foretaget ud fra en antagelse om, at der kun forefindes ét skattesubjekt, nemlig den nu afdøde person.

Desuden mangler der i det gældende regelsæt bestemmelser om, hvordan aktieindkomst skal behandles i tilfælde, hvor begge boer oppebærer aktieindkomst.

De gældende skatteregler må således anses for uhensigtsmæssige i følgende situationer:

Situation 1:

Begge boer skiftes, og de er efter dødsboskattelovens § 6 fritaget for beskatning. Hvert af boerne kan da for sit vedkommende kræve afsluttende skatteansættelse af mellemprioroden, jf. § 13, stk. 1, 1. pkt.

Hvis en skatteansættelse af mellemprioroden af det ene bo resulterer i en overskydende skat, der skal udbetales efter § 15, stk. 5, skal udbetalingen fordeles mellem de to boer efter forholdet mellem den skattepligtige indkomst i mellemprioroden, der kan henføres til hvert af boerne.

Hvis en skatteansættelse af mellemprioroden resulterer i restskat, der skal indbetales efter § 15, stk. 4, skal betalingen fordeles på tilsvarende måde mellem boerne indbyrdes, og i øvrigt hæfter boerne solidarisk for betalingen efter dødsboskattelovens § 88, stk. 1.

Det ses heraf, at selv om kun det ene bo har anmodet om afsluttende skatteansættelse, er det andet bo nødt til også at indlevere en indkomstopgørelse, for at beregningen og fordelingen kan foregå korrekt. Hvis kun ét af boerne har anmodet om afsluttende skatteansættelse, opstår endvidere

spørgsmålet, om det kun er dette bo, der har krav på udbetaling af sin andel af en beregnet overskydende skat.

Det er mere hensigtsmæssigt, at reglerne umiddelbart fastslår, at hvis ét af boerne kræver afsluttende skatteansættelse for mellemprioroden, gælder kravet herom for begge boer.

Situation 2:

Begge boer skiftes, og de ikke fritaget for dødsbobskatning efter § 6. Beregningen af dødsboskat foregår da efter dødsboskattelovens § 30, som bl.a. fradrag, at der gives bofradrag og mellempriorodefradrag i den beregnede skat. Disse fradrag fordeles mellem de to boer efter forholdet mellem bobeskatningsindkomsten i de to boer. Afdødes foreløbige indkomstskattebeløb skal indgå i den videre skatteberegning efter § 30 (i nærværende lovforslag reglerne i den nye § 30 a), men der er efter gældende ret ingen regler om, hvordan de foreløbige indkomstskattebeløb skal fordeles mellem de to boer.

Det forekommer rimeligt, at de foreløbige indkomstskatter fordeles mellem de to boer. At fordele forholdsmæssigt efter indkomsten i mellemprioroden er imidlertid i disse tilfælde uhensigtsmæssigt, fordi boerne er skattepligtige og derfor ikke skal opgøre indkomsten i mellemprioroden særskilt. Endvidere indgår der beløb i de foreløbige indkomstskatter fra årene før dødsåret – beløb, som ikke med mening kan splittes op nu, fordi beskatningen i levende live ikke har været baseret på en adskillelse af særbo og fællesbo.

En rimelig fordeling af de foreløbige indkomstskatter synes derimod at kunne baseres på følgende:

- Der foretages én samlet skatteberegning af boernes samlede skattepligtige indkomst og aktieindkomst under ét.
- Herefter fordeles restskat eller overskydende skat i forhold til boernes bobeskatningsindkomst.
- Har boerne tilsammen negativ bobeskatningsindkomst, foretages beregning af tilbagebetalingsbeløb efter dødsboskattelovens § 31 også under ét, og tilbagebetaling fordeles forholdsmæssigt. Har det ene bo positiv indkomst, tilfalder hele beløbet det andet bo.

Situation 3:

Den efterlevende ægtefælle overtager fællesboet til uskiftet bo, mens særboet skiftes. Både ved skatteberegning i en afsluttende skatteansættelse for mellemprioroden (hvis særboet er fritaget for beskatning) og ved dødsboskatteberegningen (hvis særboet ikke er fritaget for beskatning) foreskriver de gældende regler, at afdødes foreløbige indkomstskattebeløb skal godskrives særboet efter forholdet mellem på den ene side afdødes indtægter og udgifter i mellemprioroden, i

det omfang de hidrører fra afdødes fuldstændige særeje, og på den anden side afdødes samlede indtægter og udgifter i mellemprioriden.

For den efterlevende ægtefælle foretages der en skatteberegning i dødsåret efter reglerne i dødsboskattelovens kapitel 10, hvilket bl.a. indebærer, at den efterlevende ægtefælle betaler skat af afdødes indtægter i mellemprioriden, i det omfang de ikke har vedrørt særboet (eksempelvis er det, i en blandet formueordning som her, den efterlevende ægtefælle, der beskattes af afdødes pension eller lønindkomst i mellemprioriden). Den efterlevende ægtefælle får godskrevet den del af afdødes foreløbige indkomstskatter, som ikke skal henføres til særjeet.

Denne fordelingsregel betyder, at der altid skal udarbejdes en indkomstopgørelse for særjeboets mellemprioride, for at fordelingen af de foreløbige skatter mellem boet og ægtefællen kan foregå korrekt. Dette gælder,

- uanset om boet eller SKAT i øvrigt har krævet afsluttende skatteansættelse, og
- uanset om særboet er skattepligtigt, og der derfor skal laves en samlet skatteansættelse for bobeskatningsperioden, der både indeholder mellemprioriden og boprioriden.

Fordelingsreglen fører således til uhensigtsmæssige resultater med hensyn til indkomstopgørelserne. Der kan næppe konstrueres en fordelingsregel, der ikke har tilsvarende effekter. Det forekommer derfor mere hensigtsmæssigt, hvis alle afdødes foreløbige skatter godskrives den efterlevende ægtefælle.

3.6.3. Forslagets indhold

Der foreslås følgende ændringer i forhold til gældende ret, når begge boer skiftes og er fritaget for beskatning:

- hvis ét af boerne kræver afsluttende skatteansættelse for mellemprioriden, gælder kravet herom for begge boer,
- der foretages én samlet skatteansættelse for mellemprioriden af skattepligtig indkomst og aktieindkomst, uanset om det er SKAT eller ét af boerne der har anmodet om det,
- restskat og overskydende skat fordeles forholdsmæssigt mellem boerne efter skattepligtig indkomst i mellemprioriden.

Der foreslås følgende ændringer i forhold til gældende ret, når begge boer skiftes og er fritaget for beskatning:

- Der foretages én samlet skatteberegning af boernes samlede skattepligtige indkomst og aktieindkomst under ét.
- Herefter fordeles restskat eller overskydende skat i forhold til boernes bobeskatningsindkomst.

- Har boerne tilsammen negativ bobeskatningsindkomst, foretages beregning af tilbagebetalingsbeløb efter dødsboskattelovens § 31 også under ét, og tilbagebetaling fordeles forholdsmæssigt. Har det ene bo positiv indkomst, tilfalder hele beløbet det andet bo.

Når fællesboet overtages af den efterlevende ægtefælle til uskiftet bo, mens særboet skiftes, foreslås det, at afdødes foreløbige indkomstskatter vedrørende mellemprioroden godskrives den efterlevende ægtefælle.

Der henvises til § 1, nr. 19, 38, 39, 62, 63 og 64, og bemærkningerne dertil.

Retssikkerhedsmæssigt anses det for en forbedring, at der skabes klarhed over regelsættet, og at dødsboerne ikke længere afkræves i øvrigt overflødige selvangivelser for mellemprioroden.

3.7. Forlængelse af fristen for skattefri virksomhedsomdannelselse i dødsboer

3.7.1. Gældende ret

Når en selvstændigt erhvervsdrivende person dør uden at have forberedt et generationsskifte eller lignende, og dødsboet ikke er fritaget for beskatning, har dødsboet efter virksomhedsomdannelsesloven mulighed for at anvende virksomhedsomdannelseslovens regler om skattefri virksomhedsomdannelselse under skiftet. Herefter kan dødsboet udlodde aktierne i selskabet med succession i stedet for at udlodde selve virksomheden.

For et dødsbo, der er skattefritaget, har det intet formål at foretage en skattefri virksomhedsomdannelselse, idet aktierne ikke vil kunne udloddes med succession, jf. dødsboskattelovens § 36, hvorefter det er en forudsætning for udlodning med succession, at dødsboet ikke er skattefritaget. Derimod kan det i visse situationer være hensigtsmæssigt at anvende reglerne, når dødsboet ikke er fritaget for beskatning.

Virksomhedsomdannelsesloven indeholder hjemmel til, at et dødsbo kan anvende loven, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, hvorefter ejeren på omdannelses tidspunktet skal være undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 (personer) eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2 (dødsboer). I øvrigt indeholder loven ikke særregler for dødsboer.

Ifølge virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 6, sammenholdt med § 3, stk. 1, er det en betingelse, at omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter statusdatoen for det sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed, og at ejeren – her dødsboet – indsender de dokumenter, der er foreskrevet i selskabslovgivningen, til SKAT senest en måned efter omdannelsen.

Reglen om op til 6 måneders tilbagevirkende kraft betyder, at selv om dødsboer kan anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelselse, er det i praksis kun muligt at opfylde lovens krav, hvis dødsfaldet sker inden for de første 3-4 måneder af det efterfølgende regnskabsår. Sker

dødsfaldet i sidste halvdel af året, er det objektivt umuligt at opfylde kravene. Sker dødsfaldet mere end 3-4 måneder inde i regnskabsåret, bevirker den tid, der forløber fra dødsfaldet og indtil skifteretten har truffet beslutning om boets behandling og udleveret boet til arvingerne eller en bobestyrer, at der i praksis ikke er tid til at beslutte og gennemføre en virksomhedsomdannelse inden for de 6 måneder.

3.7.2. Skatteministeriets overvejelser

Som det fremgår af afsnit 3.7.1., er adgangen for et dødsbo til at anvende virksomhedsomdannelsesloven afhængig af, hvornår i det efterfølgende regnskabsår dødsfaldet er sket. Dette udgør efter Skatteministeriets opfattelse en uheldig og *retssikkerhedsmæssigt* betænkelig forskelsbehandling af boerne indbyrdes.

3.7.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at der skabes lige muligheder for virksomhedsomdannelse, uanset hvornår dødsfaldet er sket. Dette sker ved, at den gældende regel om 6 måneders tilbagevirkende kraft suppleres med en særregel, der for dødsboer fastsætter en frist på 6 måneder efter dødsfaldet, dog således, at hvis boets behandlingsmåde først afgøres af skifteretten senere end 4 måneder efter dødsfaldet, forlænges fristen til 2 måneder efter, at afgørelsen er truffet. Denne frist anvendes i forskellige andre sammenhænge i dødsboskatteloven og er således kendt af bobehandlerne.

Retssikkerhedsmæssigt er det en fordel, at den forskelsbehandling, der er beskrevet under afsnit 3.7.1., herved bringes til ophør.

Der henvises til § 9 og bemærkningerne dertil.

3.8. Ændrede regler for beskæftigelsesfradrag, særligt befodringsfradrag og medarbejdende ægtefæller

3.8.1. Gældende ret

Efter arbejdsmarkedsfondsloven betaler såvel lønmodtagere som selvstændigt erhvervsdrivende arbejdsmarkedsbidrag af deres indkomst, og der opgøres et bidragsgrundlag for henholdsvis lønmodtagere, lovens § 8, og selvstændigt erhvervsdrivende, lovens § 10. For lønmodtagere indeholdes arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget af arbejdsgiveren i tilknytning til indeholdelsen af A-skatter efter lovens § 11. For selvstændigt erhvervsdrivende opgøres og indbetales der foreløbige bidrag efter lovens § 12.

Efter arbejdsmarkedsfondslovens § 13, stk. 8, anses betalingen af indeholdte bidrag efter § 11, stk. 1 og 6, og betalingen af foreløbige bidrag efter § 12, som forfaldt før dødsfaldet, for endelige for afdøde for det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted.

Det betyder samtidig, at der ikke fastsættes et bidragsgrundlag efter arbejdsmarkedsfondslovens §

8, stk. 1 eller § 10 for dødsåret.

At det forskudsbetalte bidrag anses for endeligt, og at der ikke opgøres et bidragsgrundlag, har indflydelse i følgende situationer:

For det første tilfælde, hvor bidragsgrundlag efter arbejdsmarkedsfondsloven indgår som en faktor ved beregningsgrundlaget for et fradrag.

For det andet tilfælde, hvor virksomhedsoverskud – herunder indtægt som medarbejdende ægtefælle – er forskudsregistreret hos den ene ægtefælle, men dødsfaldet bevirker, at den anden ægtefælle/dødsboet bliver skattepligtig heraf.

3.8.1.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag

Bidragsgrundlaget opgjort efter arbejdsmarkedsfondslovens §§ 8, stk. 1, og §10, indgår således ved beregningen af beskæftigelsesfradrag efter ligningslovens § 9 J og særligt befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, stk. 4. Beregningsgrundlagene for de to fradrag er i øvrigt ikke fuldstændig parallelle.

For en erhvervsaktiv person, der er berettiget til et af disse fradrag, vil fradraget typisk indgå ved forskudsregistreringen for det år, hvori personen er afgået ved døden. Afdødes foreløbige skatter er således beregnet ud fra en forudsætning om, at afdøde har ret til fradragene.

Som beskrevet ovenfor bliver betalingen af indeholdte bidrag efter § 11, stk. 1 og 6, og betalingen af foreløbige bidrag efter § 12, som forfaldt før dødsfaldet, anset for endelige for afdøde for det indkomstår, hvori dødsfaldet har fundet sted. Der er derfor heller ikke noget grundlag at beregne beskæftigelsesfradrag eller særligt befordringsfradrag efter.

Konsekvensen heraf er, at de to fradrag bortfalder for så vidt angår mellemprioroden. Dette gælder, hvad enten mellemprioroden er selvstændigt skattepligtig (i et i øvrigt skattefritaget dødsbo), eller mellemprioroden indgår i bobeskatningsperioden i et skattepligtigt dødsbo. Bortfald af retten til et fradrag vil alt andet lige kunne få den virkning, at der opstår restskat på grund af dødsfaldet.

Hvis en efterlevende ægtefælle overtager hele boet, og der sker beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III, indgår fradragene derimod efter praksis i den skatteberegning vedrørende afdøde (mellemprioroden) i dødsåret, som skal foretages efter dødsboskattelovens § 62. Som beregningsgrundlag bruges det endelige bidrag, der tilbageregnes til et bidragsgrundlag.

Eksempel:

Er der forskudsbetalt 8.000 kr. i arbejdsmarkedsbidrag, der som følge af dødsfaldet bliver endeligt, beregnes bidragsgrundlaget til 100.000 kr. (8.000 kr. delt med 8 pct.).

3.8.1.2. Medarbejdende ægtefælle

Kildeskattelovens § 25 A regulerer fordelingen af et virksomhedsresultat mellem to ægtefæller. Virksomhedsresultatet skal beskattes hos den ægtefælle, der driver virksomheden eller i overvejende grad driver virksomheden. Hvis den anden ægtefælle deltager i driften, er der efter bestemmelsen flere muligheder for at overføre en del af virksomhedsresultatet til denne. Det kan ske efter reglerne om medarbejdende ægtefælle, kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, efter reglerne om lønftale mellem ægtefæller, kildeskattelovens § 25 A, stk. 4, eller der kan ske fordeling på interessentskabslignende vilkår, kildeskattelovens § 25 A, stk. 9. Fælles for disse regler er, at det er uden betydning, hvem af ægtefællerne der formueretligt er ejer af virksomheden.

Dør en af ægtefællerne, bliver virksomheden med virkning fra begyndelsen af dødsåret beskattet hos den ægtefælle/dødsboet efter den ægtefælle, der ejer virksomheden. Der sker altså et principskifte med hensyn til, hos hvilken ægtefælle beskatningen sker. Desuden bortfalder muligheden for at overføre en del af overskuddet efter reglerne om medarbejdende ægtefælle. Det er en betingelse herfor efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, at ægtefællerne er sambeskattede ved indkomstårets udløb, og denne betingelse er ikke opfyldt. En lønftale eller en fordelingsordning kan derimod fortsætte.

Som alternativ til reglerne om fordeling af virksomhedsresultatet er der regler i dødsboskattelovens afsnit II om skiftede boer, hvorefter et beløb svarende til et vederlag for den ydede arbejdsindsats i mellemprioroden enten kan eller skal overføres til beskatning hos den ægtefælle, der ikke ejer virksomheden. Hvis den efterlevende ægtefælle arbejder for dødsboet efter dødsfaldet, skal der overføres et beløb som vederlag herfor.

Hvis den efterlevende ægtefælle i stedet skal beskattes efter dødsboskattelovens afsnit III om uskiftet bo m.v., sker der ikke principskifte som ved skiftede boer. Virksomhedsoverskuddet beskattes uanset ejerforholdet fortsat hos den ægtefælle, der har drevet virksomheden eller drevet den i overvejende grad. Dette har betydning for den skatteansættelse af afdøde i mellemprioroden, som indgår i beskatningen af den efterlevende ægtefælle i dødsåret, jf. dødsboskattelovens § 62 og § 63.

3.8.2. Skatteministeriets overvejelser

3.8.1.1. Særligt befordringsfradrag og beskæftigelsesfradrag

Både særligt befordringsfradrag og beskæftigelsesfradrag er efter deres art og formål fradrag, som kun bør kunne tildeles fysiske personer. Det er grundlæggende korrekt, at dødsboer ikke har ret til disse fradrag.

Samtidig er det imidlertid uhensigtsmæssigt, at dødsfaldet medfører, at forskudsregistrerede fradrag bortfalder med tilbagevirkende kraft til begyndelsen af dødsåret, hvis boet skiftes. Det

skyldes, at bortfald af retten til fradrag alt andet lige kan betyde, at der opstår en skatterestance alene på grund af dødsfaldet.

Grundlæggende finder Skatteministeriet, at princippet om, at arbejdsmarkedsbidraget bliver endeligt ved død, og at der dermed ikke opgøres et bidragsgrundlag i henhold til arbejdsmarkedsfondsloven, bør fastholdes. Det tages her i betragtning, at systemmæssige ændringer i arbejdsmarkedsbidragssystemerne vil være relativt omkostningstunge, sammenlignet med den begrænsede kreds – dødsfald blandt erhvervsaktive – der ville blive begunstiget af en løsning.

Retten til beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag i mellemp perioden vil imidlertid kunne bevares, hvis der i dødsboskatteloven indsættes særregler, der samtidig fastlægger en beregningsregel for fradragene i disse situationer.

3.8.2.1. Medarbejdende ægtefælle

Samspillet mellem endelighedsreglen for afdødes arbejdsmarkedsbidrag og reglerne om placering af beskatningen af virksomhedsoverskud medfører i en række situationer, at ægtefællerne samlet betaler et andet beløb i arbejdsmarkedsbidrag i dødsåret, end de skulle have gjort, dersom begge havde været i live ved indkomstårets udgang. Når dødsboet beskattes efter dødsboskattelovens afsnit II, har boet og den efterlevende ægtefælle dog mulighed for at aftale, hvorvidt der skal overføres beløb vedrørende mellemp perioden, og hermed undgå situationer, hvor ægtefællerne samlet kommer til at betale et for stort arbejdsmarkedsbidrag.

Anderledes forholder det sig ved uskiftet bo. Hvis den medarbejdende ægtefælle dør, og denne har været forskudsregistreret som medarbejdende ægtefælle, har denne betalt et foreløbigt arbejdsmarkedsfundsbidrag, som bliver endeligt ved død. Samtidig betaler den efterlevende ægtefælle fuldt arbejdsmarkedsbidrag af virksomhedsresultatet, eftersom dette fuldt ud indgår i den efterlevende ægtefælles indkomst. Der er ikke som ved skifte mulighed for at bestemme, at et beløb skal fragå i den efterlevende ægtefælles indkomst og beskattes i mellemp perioden hos den nu afdøde ægtefælle. Der er heller ikke adgang til at anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle i kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, fordi ægtefællerne på grund af dødsfaldet ikke kan opfylde betingelsen om, at de skal være sambeskattede ved indkomstårets udløb.

Det samlede resultat ved uskiftet bo er således, at dødsfaldet efter omstændighederne kan medføre, at ægtefællerne samlet kommer til at betale betydeligt større beløb i arbejdsmarkedsbidrag, end der skulle være betalt som udgangspunkt. Beløbet fremkommer som et restbidrag hos den efterlevende ægtefælle, da afdødes bidrag er blevet endeligt ved dødsfaldet. Der sker en effektiv dobbelt bidragsbetaling vedrørende dele af virksomhedsresultatet.

Skatteministeriet anser en sådan dobbelt bidragsbetaling for uhensigtsmæssig. Situationen opstår kun få gange årligt og forudsætter, at afdøde har været forskudsregistreret som medarbejdende ægtefælle. I det enkelte tilfælde kan der imidlertid være tale om betydelige beløb. Er virksomhedsoverskuddet således på 600.000 kr., er der forskudsregistreret i forventning om dette overskud, og sker dødsfaldet sidst på året, betaler ægtefællerne således samlet 16.160 kr. mere i arbejdsmarkedsbidrag, end der skulle være betalt i levende live.

Det er ikke hensigtsmæssigt at søge problemet løst ved at foreskrive, at arbejdsmarkedsbidraget undtagelsesvis ikke skal være endeligt, når afdøde var forskudsregistreret som medarbejdende ægtefælle. Systemmæssigt ville det således være meget kompliceret at håndtere en sådan undtagelsesbestemmelse, idet der forekommer tilfælde, hvor den medarbejdende ægtefælle ud over sin indkomst som sådan også har indtægter fra andre arbejdsgivere.

Derimod kan en praktisk løsning bestå i, at der tages udgangspunkt i forskudsregistreringen ligesom ved beskæftigelses- og særligt befordringsbidrag, jf. afsnit 3.8.2.1. ovenfor.

3.8.3. Forslagets indhold

3.8.3.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag

Det foreslås, at der indsættes særbestemmelser i dødsboskatteloven, der fastslår, hvordan henholdsvis særligt befordringsfradrag og beskæftigelsesfradrag skal opgøres, når boet skiftes og er henholdsvis skattefritaget og ikke skattefritaget.

I stedet for et beregningsgrundlag opgjort efter arbejdsmarkedsfondslovens regler tages der udgangspunkt i den forskudsregistrerede størrelse af fradraget, på tilsvarende måde som det efter praksis gøres ved skatteberegning for afdøde i dødsåret, når en efterlevende ægtefælle beskattes efter reglerne om uskiftet bo m.v., jf. ovenfor. Dette indebærer, at det er en forudsætning for at oppebære disse fradrag vedrørende mellemprioriteten, at afdøde har været forskudsregistreret med fradragene.

Samtidig foreslås der indsat en bestemmelse i dødsboskattelovens afsnit III om beskatning af den efterlevende ægtefælle ved uskiftet bo m.v., der danner udtrykkelig lovhjemmel for den ovenfor beskrevne praksis.

Der henvises til § 1, nr. 18, 36 og 56 og bemærkningerne dertil.

Retssikkerhedsmæssigt bemærkes det, at skatteberegningen ved uskiftede boer efter hidtidig praksis er foregået som beskrevet i forslaget. Det må anses som en retssikkerhedsmæssig forbedring, at der med de foreslåede regler skabes klarhed over, hvordan skatteberegningen skal foregå, ligesom det må anses for en retssikkerhedsmæssig forbedring, at fradragene fremover kan bevares ved skifte, dersom de indgår i forskudsregistreringen.

3.8.3.2. Medarbejdende ægtefælle

Det foreslås, at der indsættes en særbestemmelse i dødsboskattelovens afsnit III om beskatning af den efterlevende ægtefælle ved uskiftet bo m.v. Bestemmelsen gælder kun, hvis afdøde var forskudsregistreret som medarbejdende ægtefælle efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, og der tages udgangspunkt i den forskudsregistrerede størrelse af overførslen. Det foreskrives, at i så fald overføres et beløb til beskatning hos den nu afdøde, medarbejdende ægtefælle i mellemprioroden. Beløbet skal forholdsmæssigt svare til det forskudsregistrerede beløb i det antal påbegyndte måneder af indkomståret, hvori den nu afdøde medarbejdende ægtefælle har været i live. Er dødsfaldet f.eks. sket den 5. oktober, beskattes et beløb svarende til 10/12 af det forskudsregistrerede beløb hos afdøde.

Der henvises til § 1, nr. 55, og bemærkningerne dertil.

3.9. Konkursbeskatning af insolvente dødsboer opgives

3.9.1. Gældende ret

Insolvente dødsboer beskattes efter et særligt regelsæt i konkursskattelovens § 13 A, det vil sige efter konkursskattelovens hovedprincip, men med visse særregler. Alle dødsboer forudsættes som udgangspunkt omfattet af dødsboskatteloven, og overgang til behandling efter konkursskatteloven sker, hvis og kun hvis skifteretten træffer bestemmelse om insolvensbehandling efter dødsboskiftelovens § 69.

Konkursskattelovens hovedprincip er, at konkursboer ikke er skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre SKAT undtagelsesvis træffer bestemmelse om skattepligt. Sådant bestemmelse træffes kun, hvis det skønnes, at konkursindkomsten opgjort efter fradrag af tidligere års underskud vil overstige 100.000 kr. og kan undlades, hvis SKAT antager, at kun en mindre del af skatten vil kunne inddrives.

Dødsboskatteloven indeholder i § 52, stk. 3-5, regler om samspillet mellem konkursskatteloven og dødsboskattelovens regler for solvente dødsboer.

For det første forekommer det i praksis, at bobehandlingen indledes som normalt, og at man først på et sent tidspunkt under bobehandlingen bliver opmærksom på, at dødsboet er insolvent.

Dødsboskattelovens § 52, stk. 3, indeholder derfor regler om, at en gennemført beskatning vedrørende mellemprioroden ophæves. Hvis mellempriorodebeskatningen har resulteret i at boet har indbetalt beløb, skal sådanne beløb godskrives boet ved opkrævning af konkursskat, og i det omfang sådan godskrivning ikke kan ske, skal beløbet i stedet udbetales til boet.

For det andet forekommer det i praksis ligeledes, at bobehandlingen afsluttes såvel skifte- som skattemæssigt, men at boet efterfølgende viser sig at være insolvent. Reglerne i dødsboskifteloven

giver her arvingerne visse muligheder for at frigøre sig fra hæftelse for afdødes gæld ved at tilbagelevere, hvad de har modtaget, og forlange dødsboet genoptaget og undergivet insolvensbehandling.

I denne situation kan dødsboet være afsluttet enten som skattefritaget eller som ikke skattefritaget. Dødsboskattelovens § 52, stk. 4, indeholder regler om, at genoptagelsen medfører, at en gennemført beskatning af mellemprioden eller en gennemført beskatning af dødsboet skal ophæves. Hvis beskatningen har resulteret i at boet har indbetalt beløb, skal sådanne beløb godskrives boet ved opkrævning af konkursskat, og i det omfang sådan godskrivning ikke kan ske, skal beløbet i stedet udbetales til boet

Endelig forekommer det i praksis, at et dødsbo, som skifteretten har henvist til insolvensbehandling efter dødsboskiftelovens § 69, efterfølgende viser sig at være solvent alligevel.

Dødsboskattelovens § 52, stk. 5, bestemmer her, at hvis skifteretten træffer bestemmelse om ophævelse af insolvensbehandling, finder reglerne i dødsboskatteloven anvendelse i samme omfang som normalt. En eventuel konkursbeskatning skal ophæves.

3.9.2. Forslagets baggrund

Efter 10 års erfaring med det gældende regelsæt kan det konstateres, at skattemyndighederne kun i ganske få tilfælde har truffet afgørelse efter konkursskatteloven om skattepligt for insolvente dødsboer. Provenuet ved konkursbeskatning af insolvente dødsboer har følgelig været meget lavt, men dog pga. det meget lave antal dødsboer stærkt svingende fra år til år.

Det er endvidere skattemyndighedernes erfaring, at overførslen af insolvente dødsboer fra udgangspunktet – beskatning efter dødsboskatteloven - til beskatning efter konkursskatteregler er administrativt kompliceret. Dertil kommer, at reglerne i dødsboskattelovens § 52 er utilstrækkelige, og at en række detaljer i regelsættet derfor burde tydeliggøres i forbindelse med en lovrevision. Som eksempel kan nævnes, at dødsboskattelovens § 52, stk. 5, om insolvente dødsboer, der efterfølgende konstateres solvente, efter sin ordlyd er indholdsløst, idet skifteretterne i disse tilfælde i praksis aldrig træffer beslutning om ophævelse af insolvensbehandling.

3.9.3. Skatteministeriets overvejelser

På grundlag af de 10 års erfaringer med det gældende regelsæt er det Skatteministeriets vurdering, at de administrative komplikationer ved at opretholde den særlige skattemæssige behandling af de insolvente dødsboer ikke set over tid står mål med skatteprovenu, der kan opnås ved, at enkelte af de insolvente dødsboer erklæres skattepligtige efter konkursskatteloven.

Det foreslås derfor, at konkursbeskatningen af de insolvente dødsboer forlades. I stedet skal de insolvente dødsboer behandles efter dødsboskattelovens regelsæt om skattefritagne dødsboer med enkelte særregler.

3.9.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at konkursskattelovens kapitel 3 A om insolvente dødsboer ophæves.

Det foreslås, at de fornødne særregler om den skattemæssige behandling af insolvente dødsboer placeres i dødsboskattelovens § 52, der hidtil har indeholdt regler om samspillet mellem dødsboskatteloven og konkursskatteloven

Det foreslås indledningsvis i stk. 1, at når skifteretten har truffet beslutning om insolvensbehandling af et dødsbo, behandles dette skattemæssigt som et skattefritaget dødsbo uanset værdien af boets aktiver i åbningsstatus.

Stk. 2, har til formål at sikre, at skifterettens beslutning om insolvensbehandling af et dødsbo bevirker, at hverken bobestyreren eller SKAT skal befatte sig yderligere med skattemæssige forhold. Der foreslås, at hverken boet eller SKAT skal kunne kræve afsluttende skatteansættelse af mellempåperiodeindkomsten. Hvis der er stillet krav om afsluttende ansættelse enten af boet eller af SKAT, inden skifteretten traf afgørelse om insolvensbehandling, bortfalder kravet. Er der krævet, men endnu ikke foretaget, en afsluttende skatteansættelse, skal denne således ikke følges yderligere. Er der gennemført en afsluttende skatteansættelse, foreslås det, at beskatningen ophæves.

Stk. 3 regulerer den situation, hvor boet skifte- og skattemæssigt er afsluttet, og skifteretten efterfølgende beslutter, at dødsboet som helhed skal genoptages og undergives insolvensbehandling. Det foreslås, at den beskatning, der tidligere er gennemført efter dødsboskatteloven, skal ophæves.

Det bemærkes, at det må forventes, at der vil blive færre af disse genoptagelsesboer, efter at der i forbindelse med den nye arvelov er indført regler om obligatorisk udstedelse af præklusivt proklama også ved uskiftet bo og ved den efterlevende ægtefælles overtagelse af hele boet efter reglerne om suppleringsarv (600.000 kr.s-reglen m.v.). Der må herefter forventes færre tilfælde, hvor insolvensen først bliver afsløret efter afslutningen af bobehandlingen.

Stk. 4 omhandler den situation, hvor et dødsbo er blevet undergivet insolvensbehandling ud fra en antagelse om, at det er insolvent, men hvor det efterfølgende viser sig at være solvent. Det foreslås, at et sådant dødsbo skal beskattes efter dødsboskattelovens almindelige regler, herunder, at beskatning af et ikke skattefritaget dødsbo iværksættes i forbindelse med indgivelsen af

boopgørelsen, som det sker efter normale regler. For så vidt angår de boer, der er skattefritagne, foreslås en række tilpasninger af reglerne om afsluttende skatteansættelse af mellemprioden.

Det vil forekomme, at et dødsbo som udgangspunkt er solvent, men at anmeldelsen af et skattekrav vedrørende mellemprioden i et skattefritaget dødsbo eller vedrørende dødsboskat i et ikke skattefritaget dødsbo bevirker, at boet bliver insolvent. Boet vil da skulle overgå til insolvensbehandling med den virkning, at mellempriodebeskatningen, henholdsvis bobeskatningen på ny skal ophæves efter det foreslåede § 52, stk. 2, henholdsvis stk. 3. Boet bliver herved på ny solvent. For at undgå, at boets status i disse tilfælde kører i ring, foreslås det, at kravet på mellempriodeskat, henholdsvis dødsboskat nedsættes, således at det svarer til den nettoformue, der er tilbage i boet, efter at alle øvrige passivposter er dækket.

For nærmere detaljer henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 29 og 48.

3.10. Skattekrav fjernes fra beløbsgrænser

3.10.1. Gældende ret

Efter gældende ret er størrelsen af et dødsbos aktiver og nettoformue på skæringsdagen i boopgørelsen afgørende for, om dødsboet er fritaget for beskatning eller ej. Efter dødsboskattelovens § 6, stk. 5 indgår dødsboskat efter § 30, stk. 1-4, ikke ved opgørelsen af nettoformuen ved afgørelsen af, om et bo ligger over eller under skattefritagelsesgrænsen.

Reglerne om dødsboskat findes i §§ 30 ff. i dødsboskatteloven. Efter § 30, stk. 1-4, beregnes dødsboskatten som 50 pct. af bobeskatningsindkomsten, og der reduceres med fradrag for bo- og mellempriode. Herefter foretages en række justeringer. Det justerede beløb sammenholdes med forfaldne eller indeholdte foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende afdødes indkomst i dødsåret. De foreløbige indkomstskatter godskrives dødsboet. Hele beregningen efter dødsboskattelovens § 30, stk. 1-9, kan således enten resultere i en nettoopgørelse af dødsboskat m.v., som skal betales, eller – hvor de foreløbige indkomstskatter overstiger beregnet dødsboskat m.v. – i et beløb, som skal tilbagebetales til dødsboet efter § 30, stk. 10. En boopgørelse i et ikke skattefritaget dødsbo indeholder derfor enten en skyldig skat, som skal betales, eller et tilgodehavende, som skal udbetales til dødsboet efter dødsboskattelovens § 30, stk. 10.

Eftersom der ikke er henvist til dødsboskattelovens § 30, stk. 10, i § 6, stk. 5, fremgår det ved en modsætningslutning, at tilgodehavender efter § 30, stk. 10, skal medregnes til boets nettoformue. Endvidere fremgår det, at alle beløb efter § 30, også skat efter stk. 1-4, skal medregnes ved opgørelsen af boets aktivmasse.

Endelig er der ingen tilsvarende regler om udeholdelse af indkomstskattebeløb vedrørende afdødes mellempriode i de skattefritagne boer.

3.10.2. Forslagets baggrund

Dødsboskattelovens § 6, stk. 5, blev indsat i loven ved lov nr. 166 af 24. marts 1999. Allerede på det tidspunkt var man opmærksom på, at beregnet dødsboskat, der fragik i nettoformuen, kunne få den virkning, at nettoformuen efter skatteberegningen kom under den beløbsgrænse, der var afgørende for, om boet var fritaget for beskatning eller ej. Det er angivet i bemærkningerne til bestemmelsen (lovforslag L 87, folketingsåret 1998/99, § 4, nr. 6), at formålet med indsættelsen af dødsboskattelovens § 6, stk. 5, var at undgå dette. Med andre ord var formålet at undgå, at boets skattemæssige status gik i ring. Man ville således afbryde kæden i følgende situation:

Eksempel: Et dødsbo er på grund af boets nettoværdier ikke skattefritaget. Der beregnes derfor en dødsboskat. Dødsboskatten fragår i nettoformuen. Herved bringes nettoformuen ned under beløbsgrænsen for skattefritagelse. Hermed bliver boet fritaget for beskatning. Derfor er dødsbosbeskatning uberettiget og skal ophæves. Men når kravet på dødsboskat annulleres, stiger nettoformuen igen til et beløb, der ligger over beløbsgrænsen, og boet er på ny ikke skattefritaget.

Denne kæde er blevet brudt ved, at det er foreskrevet i dødsboskattelovens gældende § 6, stk. 5, at dødsboskat efter lovens § 30, stk. 1-4, ikke indgår ved opgørelsen af boets nettoformue. Boet i eksemplet forbliver altså skattepligtigt.

3.8.3. Skatteministeriets overvejelser

Skatteministeriet har ved en gennemgang af regelkomplekset konstateret, at dødsboskattelovens § 6, stk. 5, som indsat ved lov nr. 166 af 24. marts 1999, kun delvis har løst problemerne omkring ring-situationer, hvor et skattekrav fra boperiode eller mellempæriode får boet til at skifte skattemæssig status i en uendelig kæde. Nedenfor gennemgås to eksempler på tilsvarende situationer, hvor en videreførelse af det gældende § 6, stk. 5, ikke ville have nogen effekt:

Eksempel 1:

Af boopgørelsen fremgår:

Aktiver før skat	9.980.000 kr.
Tilgodehavende tilbagebetaling af forskudsskat større end boskat	<u>35.000 kr.</u>
Aktiver før skat	<u>10.015.000 kr.</u>

Grænsebeløb for, om boet er skattefritaget, er 10.000.000 kr. for aktiverne.

Før skatteberegning vil boets aktiver være under grænsebeløbene, og boet vil være skattefritaget. Skal tilbagebetalingsbeløbet indgå, er grænsebeløbet overskredet, og boet er ikke mere skattefritaget – i kraft af det tilbagebetalte skattebeløb.

I eksemplet kan tilbagebetalingen i stedet for skyldes reglen i § 31 om tilbagebetaling af 30 pct. af negativ skattepligtig indkomst i et ikke skattefritaget bo. Har boet selv beregnet beløbet og medtaget det som tilgodehavende i boopgørelsen, er grænsebeløbene overskredet. Igen skyldes

overskridelsen tilbagebetalingsbeløbet, som kun et ikke skattefritaget bo kan tilkomme. Der er ingen tilsvarende regel for et skattefritaget bo.

Eksempel 2:

Af boopgørelsen fremgår:

Aktiver før skat	10.050.000 kr.
Restskat for mellemprioroden	<u>-59.600 kr.</u>
Aktiver før skat	<u>9.990.400 kr.</u>

Grænsebeløb for, om boet er skattefritaget, er 10.000.000 kr. for aktiverne.

Det vil bero på tilfældigheder, om boet vil være skattefritaget eller ikke. Hvis skatteberegningen kommer boet i hænde før den valgte skæringsdag, kan boet selv bestemme om restskatten skal betales før skæringsdagen eller efter. Ved betaling før skæringsdagen vil aktiverne være under grænsebeløbet, og boet er skattefritaget. Ved betaling efter skæringsdagen vil aktiverne være større end grænsebeløbet, da skyldig skat vil være en del af gældsposterne. Boet vil derfor ikke være skattefritaget

Skatteministeriet finder, at der er *retssikkerhedsmæssige betæneligheder* ved den nuværende retstilstand i de ovenfor beskrevne eksempler. I ingen af eksemplerne yder lovtæksten i øjeblikket den fornødne vejledning om, hvad gældende ret er. Der kan ikke ud fra lovtæksten svares sikkert på spørgsmålet om, hvorvidt dødsboet er fritaget for beskatning eller ej.

Den fornødne klarhed kan skabes i de beskrevne situationer ved, at der indsættes en generel regel om, at skattekrav hidrørende fra dødsboet eller mellemprioroden ikke indgår i opgørelsen af dødsboets aktivmasse. Dette skal gælde, hvad enten der er tale om beløb i boets favør eller beløb i det offentliges favør.

3.10.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at der foretages følgende justeringer i regelsættet:

- skattebeløb m.v. holdes uden for opgørelsen af boets aktivmasse,
- hele dødsboskatteberegningen efter dødsboskattelovens § 30 og ny § 30 a holdes uden for opgørelserne,
- også tilbagebetaling efter dødsboskattelovens § 31 (carry back) holdes uden for opgørelserne, og
- også mellempriorodens skatter efter dødsboskattelovens §§ 14 og 15 holdes uden for opgørelserne.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 1, nr. 12.

Retssikkerhedsmæssigt må det anses for en forbedring, at der med de foreslåede regler skabes klarhed over reglernes indhold.

3.11. Ændret anmeldelsesfrist ved a contoudlodning

3.11.1. Gældende ret

Et dødsbos indkomstskattepligt varer som hovedregel fra dagen efter dødsfaldet til og med skæringsdagen i boopgørelsen. Dødsboets skattepligt ophører dog tidligere for aktiver, der a contoudloddes til arvinger. A contoudlodning har desuden betydning for, af hvilken værdi der skal betales boafgift. Efter boafgiftslovens hovedregel er det aktivets værdi på skæringsdagen, men ved a contoudlodning er det i stedet aktivets værdi på udlodningstidspunktet.

For begge disse retsvirkninger af a contoudlodning gælder det, at det er en betingelse, at boet har givet en række oplysninger til SKAT senest 4 uger efter udlodningsdagen. Der skal bl.a. oplyses om udlodningsdagen, hvad udlodningen omfatter, hvem der har modtaget udlodningen, og om værdien af det udloddede på udlodningsdagen. Giver boet ikke SKAT meddelelse om a contoudlodningen inden for fristen, kan udlodningen ikke få skatte- og afgiftsmæssigvirkning fra udlodningstidspunktet, men først fra skæringsdagen i boopgørelsen.

En efterlevende ægtefælle, der overtager boet efter afdøde til uskiftet bo eller som eneste legale arving, har en tilsvarende mulighed for a contoudlodde enkelte aktiver til andre arvinger eller legatarer efter førstafdøde og derved frigøre sig for indkomstskattepligt af de udloddede aktiver med virkning fra udlodningen.

3.11.2. Skatteministeriets overvejelser

Der er fra rådgiverside gjort opmærksom på, at betingelsen om, at SKAT skal underrettes om en a contoudlodning senest 4 uger efter udlodningsdagen, har uheldige konsekvenser for efterlevende ægtefæller, der skal overtage en hidtil fælles bolig, og som ønsker, at denne overtagelse skal have skattemæssig virkning fra dødsfaldet. Der er i praksis ikke altid taget stilling til boets behandlingsmåde og ikke nødvendigvis overhovedet afholdt møde i skifteretten, før der er forløbet 4 uger fra dødsfaldet. Herefter er muligheden for at anvende dødsdagen som a contoudlodningsdag ikke til stede. Er dødsboet fritaget for beskatning, kan fradragsretten for renteudgifter vedrørende ejendommen i boperioden ikke udnyttes af nogen.

Betingelsen om, at SKAT skal underrettes senest 4 uger efter udlodningsdagen, er en værnsregel, der skal sikre, at der ikke vilkårligt kan spekuleres i placeringen af udlodningsdagen i forbindelse med visse typer af aktiver, hvis handelsværdi kan variere kraftigt over kort tid, eksempelvis aktier eller investeringsbeviser.

Skatteministeriet betragter fortsat begrundelsen for værnsreglen som valid. Samtidig findes det imidlertid rimeligt, at der i alle boer skal være adgang til a contoudlodning med virkning fra

dødsdagen. Adgangen hertil bør ikke afhænge af, hvor lang tid der går, før skifteretten afholder det første møde med de efterladte. Det foreslås derfor, at der indføres en regel om, at fristen for underretning om a conto-udlodning tidligst udløber 4 uger efter udleveringen af boet.

3.11.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at den gældende 4 ugers frist for underretning om a contoudlodning bevares, og at fristen som hidtil som hovedregel skal løbe fra udlodningsdagen. Det foreslås dog som en undtagelse, at fristen tidligst udløber, når der er forløbet 4 uger fra udleveringen af boet.

Der henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 8 og 58.

Retssikkerhedsmæssigt har forslaget fordele, idet det tjener til at forbedre den efterlevende ægtefælles overblik over sin økonomiske situation.

3.12. Fravalg af universalsuccession

3.12.1. Gældende ret

Efter gældende regler skelnes i dødsboskatteloven mellem dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, afsnit II, og dødsboer, der overtages af en efterlevende ægtefælle, afsnit III. Afsnit III har historisk rod i det civilretlige retsinstitut uskiftet bo, men anvendelsesområdet for afsnit III er – og har også før dødsboskatteloven været – bredere end anvendelsesområdet for uskiftet bo, idet skattereglerne for uskiftet bo også anvendes i tilfælde, hvor den efterlevende ægtefælle overtager hele – eller næsten hele – boet.

De særlige beskatningsregler i dødsboskattelovens afsnit III om uskiftet bo m.v. går i korthed ud på, at der ikke opstår et selvstændigt skattepligtigt dødsbo, at den efterlevende ægtefælle indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til aktiver og passiver, der har tilhørt afdøde (universalsuccession), og at beskatning af førstafdødes indkomst i dødsåret frem til dødsdagen beskattes hos den efterlevende ægtefælle efter personskatteregler. Hvorvidt denne beskatningsmåde er lempeligere eller mere byrdefuld end beskatning efter dødsboskattelovens afsnit II, afhænger af individuelle forhold.

Efter dødsboskattelovens § 58, stk. 1, anvendes reglerne i følgende tilfælde:

- når ægtefællernes hidtidige fællesbo og skilsmissesæreje udleveres til den efterlevende ægtefælle til uskiftet bo,
- når dødsboet udleveres til den efterlevende ægtefælle efter dødsboskiftelovens § 22, fordi der efter reglerne om suppleringsarv til ægtefællen, herunder især 600.000 kr.s-reglen i arvelovens § 11, stk. 2, intet bliver at udlodde til andre arvinger efter førstafdøde,
- når den efterlevende ægtefælle er eneste arving efter førstafdøde, og boet derfor udleveres til ægtefællen efter dødsboskiftelovens § 34 om forenklet privat skifte, og

- når den efterlevende ægtefælle i øvrigt er eneste legale arving efter førstafdøde. Herunder hører f.eks. tilfælde, hvor førstafdøde ved testamente har oprettet et legat, som skal udredes ved førstafdødes død. I så fald opfylder boet ikke betingelserne for at kunne udleveres til forenklet privat skifte efter dødsboskiftelovens § 34.

Det civilretlige retsinstitut uskiftet bo indebærer efter sin natur et tilvalg fra den længstlevende ægtefælles side. Er der livsarvinger efter førstafdøde, har længstlevende i visse tilfælde ret, men aldrig pligt til at gå i uskiftet bo. Længstlevende kan til enhver tid vælge at skifte og er i nogle situationer forpligtet til at gøre dette.

Er der ingen livsarvinger efter førstafdøde, er beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III derimod obligatorisk. Længstlevende kan ikke fravælge denne beskatningsform og navnlig ikke fravælge universalsuccessionen.

3.12.2. Skatteministeriets overvejelser

Det er såvel fra rådgiverside som af SKAT kritiseret, at en længstlevende ægtefælle, der er enearving, ikke har mulighed for at undgå universalsuccession og dermed vælge, at f.eks. førstafdødes personligt drevne erhvervsvirksomhed eller aktiebesiddelse skal ophørsbeskattes i dødsboet. En sådan ophørsbeskatning kan efter omstændighederne være til økonomisk fordel for længstlevende på sigt og ville i så fald, hvis der havde været livsarvinger efter førstafdøde, have medført, at længstlevende havde fravalgt uskiftet bo til fordel for et generationsskifte i forbindelse med skifte af dødsboet.

Reglerne om, at den efterlevende ægtefælle skal være omfattet af de samme skatteregler som en efterlevende ægtefælle, der vælger at gå i uskiftet bo, har historisk sammenhæng med den efterlevende ægtefælles mulighed for at undgå eller udsætte betalingen af arveafgift samt med den omstændighed, at den efterlevende ægtefælle også civilretligt overtager alle afdødes rettigheder og forpligtelser.

Det kan i dag konstateres, at efterlevende ægtefæller ikke har betalt boafgift siden 1995, og at efterlevende ægtefæller efter 1. januar 2008 ganske vist stadig hæfter for førstafdødes gæld, men at der nu skal udstedes præklusivt proklama, også når ægtefællen vil overtage boet til uskiftet bo eller efter reglerne om suppleringsarv. Dette indgår i de ændringer i dødsboskiftelovens § 22 og § 24, som er indført ved lov nr. 516 af 6. juni 2007 (Begunstigelser i forsikringsordninger og ændringer som følge af arveloven m.v.).

Efter disse lovændringer finder Skatteministeriet det rimeligt, at der indføres en regel, hvorefter en efterlevende ægtefælle, der overtager hele – eller næsten hele – boet efter førstafdøde, kan fravælge beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III og således kan vælge, at boet efter

førstafødte ikke alene i skiftemæssig, men også i skattemæssig henseende skal behandles som et almindeligt skiftet dødsbo.

Derimod finder Skatteministeriet ikke grundlag for at foreslå, at der skal være en tilsvarende valgmulighed ved uskiftet bo, eftersom længstlevende i disse tilfælde kan vælge at skifte. Skatteministeriet finder heller ikke, at der er noget praktisk behov for en valgmulighed i de små boer, der udleveres til ægtefællen.

3.12.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at en efterlevende ægtefælle, der overtager boet efter afdøde som eneste legale arving, får adgang til at vælge, at boet efter afdøde skal beskattes efter reglerne i dødsboskattelovens afsnit II.

Det foreslås, at valget skal træffes under ét for hele boet, og at valget skal træffes i forbindelse med, at der indleveres en åbningsstatus for boet.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 1, nr. 1 og 52.

Retssikkerhedsmæssigt er det tvivlsomt, om forslaget om valget generelt forbedrer den efterlevende ægtefælles situation, idet der i forhold til den gældende rets entydighed skabes en vis usikkerhed. Et valg vil imidlertid kun sjældent være relevant i praksis, men der kan efter omstændighederne være betydelige økonomiske fordele for den enkelte heri. Den retssikkerhed, der skabes ved at indføre valget, findes derfor at måtte vige for hensynet til disse enkeltstående tilfælde.

3.13. Referencer til investeringsfonds fjernes

3.13.1. Gældende ret

Dødsboskatteloven indeholder en række regler om de skattemæssige forhold omkring afdødes henlæggelser til investeringsfonds efter lov om investeringsfonds. For en gennemgang heraf henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 37 m.fl.

3.13.2. Lovforslagets baggrund

I perioden fra 1957 til 1997 kunne en person, der drev selvstændig erhvervsvirksomhed, årligt henlægge en del af overskuddet til en investeringsfond med henblik på senere investeringer. En sådan henlæggelse kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret.

Investeringsfondshenlæggelser kan anvendes til forlods afskrivning, når den skattepligtige senere anskaffer sig afskrivningsberettigede aktiver. Anskaffessummen for disse aktiver reduceres på denne måde med et beløb svarende til en henlæggelse, der anvendes til forlods afskrivning.

Investeringsfundsordningen blev indført ved lov nr. 198 af 6. juli 1957 om investeringsfonds. Efter denne lov kunne henlæggelser til investeringsfonds første gang foretages for det indkomstår, der sluttede den 31. december 1957 eller var løbende pr. denne dato.

Ved § 1 i lov nr. 484 af 30. juni 1993 om ændring af forskellige skattelove blev adgangen til at henlægge til investeringsfonds nedtrappet og ophævet over en periode på fire år. Muligheden for henlæggelser blev nedsat fra 25 pct. til 20 pct. af overskuddet for indkomståret 1995, 15 pct. for indkomståret 1996 og 10 pct. for indkomståret 1997. For indkomståret 1998 og senere indkomstår blev adgangen til at henlægge til investeringsfonds ophævet. Begrundelsen herfor var, at investeringsfundsordningen var et unødigt komplicerende led i skattesystemet, og at virksomhedsordningen tilgodeser de selvstændigt erhvervsdrivendes behov for konjunkturudligning.

Henlæggelser til investeringsfonds skal efter hovedreglen være anvendt i sin helhed inden seks år efter udløbet af henlæggelsesåret. Fristen kan dog forlænges i det enkelte tilfælde, hvis den skattepligtige dokumenterer, at en henlæggelse ikke er anvendt af årsager, der har været utilregnelige for den skattepligtige. Hvis en henlæggelse ikke eller ikke fuldt ud er benyttet til forlods afskrivning inden udløbet af fristen på seks år eller inden udløbet af en tilladt forlængelse af denne frist, medregnes det ikke anvendte henlæggelsesbeløb med tillæg af tre pct. for hvert år fra henlæggelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret. Til og med indkomståret 2001 udgør tillægget dog fem pct.

For at undgå beskatning skulle henlæggelser til investeringsfonds for indkomståret 1997, der er det seneste år, hvori det har været muligt at henlægge til investeringsfonds, således være anvendt inden udgangen af indkomståret 2003, medmindre der er givet tilladelse til forlængelse af fristen på seks år.

3.13.3. Skatteministeriets overvejelser

Som det fremgår af ovenstående, er sandsynligheden for, at man vil finde ikke udnyttede investeringsfondshenlæggelser i boet efter en person, der er død i 2008 eller senere, meget ringe, om end det ikke fuldstændig kan udelukkes.

Den gældende dødsboskattelov indeholder dermed en række bestemmelser, som må forudsættes at være indholdsløse i normalsituationen, hvor investeringsfondshenlæggelser er anvendt eller efterbeskattet efter reglerne, og som kun skal finde anvendelse i ekstraordinære situationer, hvor investeringsfondsmidler er i behold.

Under disse omstændigheder foreslås det, at særreglerne om investeringsfondshenlæggelser fjernes fra den aktuelle version af dødsboskatteloven.

3.13.4. Forslagets indhold

Det foreslås, at særreglerne om den skattemæssige behandling af investeringsfondshenlæggelser ved død fjernes fra den aktuelle version af dødsboskatteloven, men dog således, at ifald der skulle blive behov for reglerne, gælder disse fortsat. Dette sikres ved, at der indsættes en bestemmelse i lovens ikrafttrædelseskapitel, der fastsætter, at reglerne i den p.t. gældende lovbekendtgørelse af dødsboskatteloven i givet fald fortsat finder anvendelse.

Der henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 37 m.fl.

3.14. Omplacering af dødsboskattelovens kapitel 10 A

3.14.1. Gældende ret

Efter gældende ret behandles dødsboer efter personer, der i levende live har siddet i uskiftet bo efter en tidligere afdød ægtefælle eller har været enearving efter denne, skatteretligt som ethvert andet dødsbo. Boet kan således være et selvstændigt skattesubjekt, det være sig fritaget eller ikke fritaget for beskatning, eller det kan skiftemæssigt blive afsluttet ved boudlæg og behandles da efter skattereglerne herom. Har afdøde overtaget boet som enearving, kan en ny ægtefælle overtage boet til uskiftet bo eller som enearving og beskattes da efter dødsboskattelovens afsnit III. Det er som udgangspunkt uden betydning, hvor lang tid der er forløbet, siden den nu afdøde overtog boet efter sin tidligere afdøde ægtefælle. I de mellemliggende år har afdøde selv været beskattet efter reglerne i dødsboskattelovens kapitel 10; men dette har som udgangspunkt ingen indflydelse på dødsboets skattemæssige forhold.

Dødsboskatteloven indeholder dog i kapitel 10 A særregler om beskatningen ved skifte, når afdøde har overtaget boet efter en tidligere afdød ægtefælle og derefter selv er afgået ved døden *inden for det samme indkomstår som førstafdøde*. Reglerne er placeret i dødsboskattelovens afsnit III i forlængelse af kapitel 10, der handler om beskatningen i levende live af den efterlevende ægtefælle.

Dødsboskatteloven indeholder desuden i § 2, stk. 1, nr. 4, og § 3, nr. 3, regler, der særligt fastslår, at dødsboet efter den længstlevende ægtefælle i denne situation er selvstændige skattesubjekter og skattemæssigt behandles som skiftede dødsboer.

Reglerne om situationen, hvor ægtefællerne dør i samme indkomstår, er indsat i dødsboskatteloven under folketingsbehandlingen af lovforslag L 87, folketingsåret 1998/99 (Objektiveringer, justeringer af reglerne for beskatning ved død samt afgrænsning af told- og afgiftsområdet), lov nr. 166 af 24. marts 1999. Motiverne til regelsættet findes optrykt i betænkningen til dette lovforslag.

3.14.2. Skatteministeriets overvejelser

Baggrunden for, at man i 1999 har anset det for nødvendigt at indsætte særregler om situationen, hvor ægtefæller dør i samme indkomstår, er, at dødsboskattelovens kapitel 10 om beskatningen af den efterlevende ægtefælle indeholder nogle særregler om beskatningen i førstafdødes dødsår. Disse regler har til formål endeligt at afslutte beskatningen af afdøde med hensyn til løbende indtægter m.v. Der foretages en skatteberegning vedrørende afdøde, men beskatningen foregår hos den efterlevende ægtefælle. Reglerne gælder kun i dødsåret. I årene efter dødsåret eksisterer der kun et skattesubjekt, nemlig den efterlevende ægtefælle, som beskattes efter almindelige personskatteregler.

Dør den længstlevende ægtefælle i samme indkomstår som førstafdøde, er en afslutning af førstafdødes skatteforhold efter reglerne i dødsboskattelovens kapitel 10 ikke mulig. Afslutningen må i stedet foregå i tilknytning til beskatningen af længstlevendes dødsbo. Dette kræver en række særregler, som i gældende ret findes indeholdt i dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 2.-6. pkt.

Reglerne i dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 2.-6. pkt., er således materielt nødvendige, men i forhold til dødsboskattelovens overordnede struktur er de uheldigt placeret i et særligt kapitel i dødsboskattelovens afsnit III.

Tilstedeværelsen af dødsboskattelovens kapitel 10 A og navnlig bestemmelserne i § 2, stk. 1, nr. 4, og § 3, nr. 3, kan således lede til fejlslutninger angående den skattemæssige behandling af andre dødsboer, hvilket må anses for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Bestemmelserne kan således lede til den fejlslutning, at dødsboet efter en person, der i levende live har siddet i uskiftet bo eller været enarving efter en tidligere afdød ægtefælle, kun er et selvstændigt skattesubjekt i de tilfælde, hvor begge ægtefæller er døde i samme indkomstår. Det er en logisk modsætningsslutning fra ordlyden af § 2, stk. 1, nr. 4, men det er ikke korrekt efter gældende ret. Eller bestemmelsen i § 3, nr. 3, kan lede til den fejlslutning, at den omstændighed, at begge ægtefæller er døde i samme indkomstår, skaber en ganske særlig form for dødsbo. Dette er heller ikke tilfældet efter gældende ret.

Det foreslås derfor, at § 2, stk. 1, nr. 4, § 3, nr. 3, og kapitel 10 A ophæves. Samtidig skal de nødvendige materielle særbestemmelser bevares.

3.14.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at dødsboskattelovens kapitel 10 A og de tilknyttede referencebestemmelser i dødsboskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, og § 3, nr. 3, ophæves. De nødvendige særregler for beskatningen foreslås i stedet placeret i tilknytning til de bestemmelser om skiftede boer, dødsboskattelovens afsnit II, hvor de er relevante. Der foreslås ingen materielle ændringer i de særlige beskatningsregler bortset fra sådanne, der følger af lovforslagets øvrige elementer.

Om omplaceringen af de materielle bestemmelser henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 6 m.fl.

3.15. Sikring af grænsegængerens fradrag

3.15.1. Gældende ret

Den gældende skattelovgivning kompenserer i visse situationer grænsegængere, dvs. personer, der bor i udlandet, men arbejder i Danmark, for det tab, de lider ved, at de ikke kan gøre brug af særregler, der begunstiger ægtefæller, der begge er bosat i Danmark. Det gælder dels det særlige ”grænsegængerfradrag” efter ligningslovens § 9 F, dels kildeskattelovens § 5 C, hvorefter en gift grænsegænger ved skatteberegningen anses for at være gift med en person, der er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, selv om personen i virkeligheden er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet. For en nærmere beskrivelse af indholdet af ligningslovens § 9 F henvises til de særlige bemærkninger til § 8 og for en nærmere beskrivelse af kildeskattelovens § 5 C til de særlige bemærkninger til § 5, nr. 1 og 2.

For begge disse regelsæt gælder en betingelse om, at grænsegængerens skal have samme bopæl som ægtefællen ved indkomstårets udløb. Det betyder, at hvis grænsegængerens ægtefælle afgår ved døden i løbet af et indkomstår, mister grænsegængerens sine skattemæssige fordele med tilbagevirkende kraft til indkomstårets begyndelse.

3.15.2. Skatteministeriets overvejelser

Det findes ikke rimeligt, at en gift grænsegænger, der mister sin ægtefælle i løbet af et indkomstår, skattemæssigt skal stilles som en enlig grænsegænger med virkning fra begyndelsen af det indkomstår, hvori dødsfaldet er sket. Dødsfaldet kan udløse en efterregulering og restskat for grænsegængerens begrundet i, at grænsegængerens fra indkomstårets begyndelse har været forskudsregistreret ud fra en forudsætning om bestående ægteskab, således at f.eks. grænsegængerfradraget efter ligningslovens § 9 F indgår i forskudsregistreringen.

Det foreslås derfor, at reglerne ændres, således at dødsfaldet alene betyder, at fradrag m.v. mistes med fremadrettet virkning, men ikke med virkning tilbage til indkomstårets begyndelse.

Problematikken omkring gifte grænsegængere, hvis ægtefælle dør, har ikke direkte tilknytning til den danske dødsbøbeskatning. Det er således en forudsætning for grænsegængerreglerne, at grænsegængerens ægtefælle ikke har tilknytning til Danmark; det er denne manglende tilknytning til Danmark, som reglerne tilsigter at kompensere grænsegængerens for. Dødsboet efter grænsegængerens ægtefælle er således forudsætningsvis heller ikke skattepligtigt efter danske regler. Ikke des mindre findes det hensigtsmæssigt at medtage forslagene om disse marginale forbedringer af grænsegængerreglerne i dette lovforslag, henset til at problematikken udløses af et dødsfald.

3.15.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at kildeskattelovens § 5 C og ligningslovens § 9 F ændres, således at reglerne heri fremover skal gælde indtil udløbet af den måned, hvori grænsegængerens ægtefælle er afgået ved døden, og ikke som nu ophører med at gælde ved udgangen af indkomståret forud for det indkomstår, hvori grænsegængerens ægtefælle afgår ved døden.

Retssikkerhedsmæssigt er det en forbedring for grænsegængerne, at de fremover også på dette område er ligestillet med fuldt skattepligtige personer.

3.16. Øvrige elementer

Lovforslaget indeholder endvidere en række mindre justeringer og præciseringer af dødsboskatteloven, som er omtalt nedenfor.

3.16.1. Indførelse af procentnedslagsregler

Ligningslovens § 7 O, stk. 2, indeholder en regel, hvorefter visse indtægter kun medregnes til den skattepligtige indkomst med 85 pct. af beløb, der overstiger en beløbsgrænse. Endvidere indeholder afskrivningsloven i § 9, stk. 4, og § 21, stk. 6, regler, hvorefter visse afskrivninger kun skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 90 pct. Fælles for disse procentnedslagsregler er, at de efter dødsboskatteloven ikke gælder for dødsboer.

Der er tale om indtægter, som grundet deres karakter af éngangsindtægter historisk har været beskattet efter de lempelige beskatningsregler i lov om særlig indkomstskat. Procentnedslagsreglerne er oprindelig indført i forbindelse med overførslen af særlig indkomst til beskatning efter reglerne om skattepligtig almindelig indkomst for at sikre en fortsat lempeligere beskatning af disse éngangsindtægter. Baggrunden for, at procentnedslagsreglerne ikke har været gældende ved beskatning efter dødsboskatteloven er, at beskatningsprocenten heri, 50 pct., historisk har været lavere end marginalskatteprocenterne efter personbeskatningssystemet, og at det derfor ved dødsboskattelovens indførelse er skønnet urimeligt at inkludere dødsboerne i den kreds, som måtte kompenseres for overgangen fra særlig indkomstbeskatning til almindelig indkomstbeskatning af de pågældende indtægter.

Den sænkning af marginalskatteprocenterne for personer, der er gennemført siden 1997, bevirker imidlertid, at det i dag fremstår som mindre åbenbart, at procentnedslagsreglerne ikke gælder ved beskatning efter dødsboskatteloven.

Samtidig har SKAT gennem årene konstateret, at særreglerne om, at procentnedslagsreglerne ikke gælder ved beskatning efter dødsboskatteloven, ikke er almindeligt kendt blandt de rådgivere, der bistår arvingerne. Det kan derfor med en høj grad af vished forudses, at hvis et dødsbo eller en mellempriodeselvangivelse indeholder indtægter af de nævnte arter, så skal SKAT efterfølgende kontrolberegne og korrigere bobeskatningsindkomsten eller mellempriodeindkomsten.

Det må på det foreliggende grundlag anses for materielt rimeligt, at procentnedslagsreglerne også sættes i kraft for så vidt angår beskatning efter dødsboskatteloven. Der opnås herved tillige en praktisk administrativ forenkling og besparelse, idet korrektion af selvangivelser af denne årsag fremover undgås.

Der henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 18 og 36.

3.16.2. Flytning af frist for at indgive selvangivelse for mellemprioroden

Efter dødsboskattelovens § 13, stk. 5, skal der i visse tilfælde foretages en skatteansættelse af mellemprioroden i skattefritagne dødsboer, selv om hverken boet eller SKAT har krævet det. I disse tilfælde skal boet indgive selvangivelse senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog tidligst 2 måneder efter, at skifteretten har truffet afgørelse om boets behandlingsmåde. Der gælder dog en særregel for tilfælde, hvor afdøde i mellemprioroden har drevet eller i væsentligt omfang deltaget i driften af en erhvervsvirksomhed, der tilhørte afdødes efterlevende ægtefælle, og hvor ægtefællen kræver et beløb beskattet hos afdøde. Et sådant krav har ægtefællen mulighed for at stille helt frem til det tidspunkt, hvor ægtefællen selv skal indgive selvangivelse for det pågældende år.

Efter praksis gives der i dag ofte henstand med indgivelse af selvangivelsen inden 6 måneder fra dødsfaldet, hvis boets formueforhold indikerer, at boet ikke vil opfylde skattefritagelseskravene, eller hvis der er tvivl om dette. Det kan først endeligt konstateres, om boet er skattefritaget eller ej, når boopgørelsen er udarbejdet. Henstanden er således begrundet i, at det ikke er hensigtsmæssigt, at boet først indgiver selvangivelse for mellemprioroden for senere at skulle selvangive for bobeskatningsperioden i stedet.

I de tilfælde, hvor den efterlevende ægtefælle kræver et beløb beskattet hos afdøde, volder det såvel skifteretter m.fl. som SKAT betydelige administrative problemer, hvis kravet først fremsættes, efter at behandlingen af boet efter afdøde er afsluttet. Selvangivelsesfristen for den efterlevende ægtefælle kan således udløbe helt op til knap 1½ år efter dødsfaldet. I givet fald kan der blive tale om at genoptage bobehandlingen for at gennemføre beskatningen af det pågældende beløb og om vanskeligheder med at kontakte arvinger og få inddrevet et eventuelt skattekrav.

Det foreslås derfor, at fristen for at indgive selvangivelse i de tilfælde, hvor skatteansættelse af mellemprioroden er obligatorisk, fremover skal være sammenfaldende med fristen for at indgive boopgørelse. Dette indebærer en fristforlængelse i de tilfælde, hvor fristen i dag er 6 måneder efter dødsfaldet. I de tilfælde, hvor den efterlevende ægtefælle kræver et beløb henført til beskatning hos afdøde, er der tale om en afkortning af fristen. Den efterlevende ægtefælle har imidlertid i kraft af sin status som arving i boet typisk indflydelse på, hvornår boopgørelsen indgives, og har i det mindste mulighed for at holdes sig orienteret. Det findes derfor rimeligt at pålægge ægtefællen at træffe beslutningen på dette tidspunkt.

Der henvises i øvrigt til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 24.

3.16.3. Afskaffelse af underskudsoverførsel ved skifte af uskiftet bo

Dødsboskattelovens kapitel 12 indeholder regler om skifte af et uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live. Kapitlet består hovedsagelig af henvisninger til reglerne om skiftede boer, men indeholder enkelte særregler, bl.a. en række særregler i § 75 om underskudsoverførsel mellem den efterlevende ægtefælle og det uskiftede bo under skifte. En nærmere beskrivelse af de gældende regler findes i bemærkningerne til § 1, nr. 66.

Reglerne er oprindeligt tilblevet af hensyn til, at den efterlevende ægtefælle ikke ved at kræve skifte af det uskiftede bo skal gå glip af en mulighed for at udnytte eget underskud. I dag må behovet for en sådan regel anses for væsentligt formindsket siden indførelsen af regelsættet, idet personer i dag har ubegrænset adgang til at fremføre underskud. Regelsættet medfører endvidere, at det eneste der normalt skal beskattes i boet, er eventuelle avancer i forbindelse med udlodning af aktiver til andre arvinger. Har den efterlevende ægtefælle underskud, kan den samlede effekt således blive, at den efterlevende ægtefælle kan overføre sit underskud til boet og få underskuddet kapitaliseret og udbetalt. Skiftet stiller dermed den efterlevende ægtefælle bedre end enhver anden person med underskud i skattepligtig indkomst. Personer, der ikke sidder i uskiftet bo, kan ikke få deres underskud kapitaliseret, men må fremføre underskuddet til senere indkomstår eller eventuelt overføre det til en ægtefælle.

Henset til de lempede vilkår for fremførsel af underskud i personers skattepligtige indkomst sammenlignet med 1997 findes det ikke rimeligt at opretholde det i øvrigt meget komplicerede regelsæt om underskudsoverførsel i dødsboskattelovens § 75. Det foreslås derfor, at der ikke længere skal være adgang til at overføre underskud mellem boet og den efterlevende ægtefælle overhovedet. Det svarer til de regler, der gælder ved et almindeligt umiddelbart skifte af et dødsbo, hvor der er en efterlevende ægtefælle, jf. dødsboskattelovens § 50. Udviser bobeskatningsindkomsten underskud, skal dette underskud kunne kapitaliseres og udbetales efter samme regler, som gælder, når bobeskatningsindkomsten i et almindeligt umiddelbart skiftet bo udviser underskud, det vil sige efter reglerne i dødsboskattelovens § 31. Det må anses for unødvendigt først at søge underskuddet overført til den efterlevende ægtefælle gennem de administrativt komplicerede regler i den nuværende § 75, stk. 3.

For en nærmere redegørelse for de gældende regler og forslagets indhold henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 66.

3.16.4. Særlig definition af dødsåret ved bagudforskudt indkomstår og uskiftet bo

Efter gældende ret er dødsåret i dødsboskatteloven defineret som det indkomstår, hvor dødsfaldet er sket. Hvis afdøde havde bagudforskudt indkomstår, dvs. at indkomståret udløber inden udløbet af det kalenderår, som det træder i stedet for, gælder der dog en særregel. Særreglen gælder kun,

hvis dødsfaldet er sket efter udløbet af det bagudforskudte indkomstår, men inden udløbet af det pågældende kalenderår. I disse tilfælde er dødsåret defineret som det senest afsluttede forskudte indkomstår med tillæg af perioden frem til dødsdagen.

Denne definition harmonerer ikke med en før dødsboskatteloven gældende praksis for så vidt angår uskiftede boer. Det har her været praksis, at der blev lavet en delårsopgørelse for den førstafdøde ægtefælle alene omfattende mellemprioroden, dvs. perioden fra afslutningen af seneste indkomstår frem til dødsdagen (dvs. den periode, som dødsboskattelovens § 96, stk. 3, definerer som mellemprioroden). Denne praksis er videreført efter dødsboskatteloven og er senest lagt til grund af Landsskatteretten i en afgørelse offentliggjort i SKM2007.287.LSR (offentliggjort på SKATs hjemmeside www.skat.dk under ”Afgørelser”).

Den pågældende praksis indebærer, at det ikke er nødvendigt at genoptage et bagudforskudt indkomstår, der er afsluttet før dødsfaldet, hvilket må anses for hensigtsmæssigt. Der foreslås derfor indført en særlig definition, der sikrer, at mellemprioroden og dødsåret er sammenfaldende i de tilfælde, hvor afdøde havde bagudforskudt indkomstår, hvor dødsfaldet er sket efter udløbet af det forskudte indkomstår, men inden udløbet af kalenderåret, og hvor beskatningen skal ske efter dødsboskattelovens kapitel 10 (uskiftet bo m.v.).

For en nærmere redegørelse for de gældende regler og forslagets indhold henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 56.

3.16.5. Flytning af skæringsdagen ved boudlæg

Efter gældende ret beskattes modtageren af et boudlæg af de udleverede aktiver fra og med dødsdagen. Dette kan f.eks. være relevant, hvis der blandt aktiverne befinder sig en mindre aktiepost eller et investeringsbevis, som giver et løbende skattepligtigt afkast.

Reglen om, at aktiverne overgår til beskatning hos modtageren fra og med dødsdagen, harmonerer ikke med de regler, der gælder for skiftede boer, hvor overgang til beskatning hos en ny ejer konsekvent sker dagen efter begivenhedens indtræden. Der er nærmere redegjort for dette i de specielle bemærkninger til § 1, nr. 67.

Det foreslås derfor af hensyn til konsekvens og overskuelighed i dødsboskatteloven, at beskatningen også ved boudlæg overgår til modtageren med virkning fra dagen efter dødsdagen.

3.16.6. Formueoversigt i uskiftede boer

Med den nye arvelovs § 22 pålægges det en længstlevende ægtefælle, der går i uskiftet bo, at indlevere en formueoversigt til skifteretten inden 6 måneder efter dødsfaldet. Formueoversigten skal bl.a. specificere førstafdødes og længstlevendes fællesejemidler samt begge ægtefællers eventuelle fuldstændige særejer. Ifølge bemærkningerne til arvelovens § 22, stk. 6, i lovforslag L

90, Folketingsåret 2006-7, vil Justitsministeriet administrativt fastsætte, at formueoversigten skal indgives i to eksemplarer til skifteretten, og at skifteretten skal videresende det ene eksemplar til SKAT.

Dødsboskatteloven indeholder i dag to bestemmelser, der refererer specifikt til en åbningsstatus over aktiver og passiver i et uskiftet bo. Kravene til formueoversigten betyder, at denne vil opfylde SKATs behov for information om åbningsstatus i et uskiftet bo. Det foreslås derfor, at dødsboskatteloven tilrettes, således at det fremgår, at formueoversigten træder i stedet for den hidtil krævede åbningsstatus vedrørende uskiftede boer. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 54 og 69.

3.16.7. Regler om forrentning m.v.

Efter de gældende regler i dødsboskattelovens § 89 skal skattelovgivningens almindelige regler om forfaldstidspunkt, forrentning, opkrævning og inddrivelse af personskatter finde tilsvarende anvendelse på dødsboskat og afdødes skatter i dødsåret. Der gælder dog visse særregler, som imidlertid ikke er tilstrækkeligt udbygget til at opfylde behovet for fast lovhjemmel for forrentning, procenttillæg og procentgodtgørelse vedrørende skattekrav mod dødsboer. Bl.a. mangler der særregler om forrentning af ikke betalt mellempriode- og dødsboskat og regler om forrentning af skattekrav, hvis der sker ændring af skatteansættelsen af et dødsbo eller en mellempriodeskatteansættelse. De tilsvarende bestemmelser i kildeskatteloven, som efter lovens udgangspunkt skal finde anvendelse, indeholder en række detaljer, der ikke giver mening, når mening, når der er tale om en mellempriodeskatteansættelse eller en skatteansættelse af et dødsbo.

Det foreslås derfor, at regelsættet i dødsboskattelovens § 89 udbygges med særregler om disse tilfælde.

For det nærmere indhold af de gældende regler og forslaget henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 72.

3.16.8. Regulering ved påbegyndt egentligt skifte, der slutter som uskiftet bo

Et påbegyndt egentligt skifte kan afsluttes ved, at den efterlevende ægtefælle overtager boet til uskiftet bo eller overtager hele boet efter reglerne om suppleringsarv (600.000 kr.s-reglen). Dette kan ske så sent under bobehandlingen, at der kan være gennemført beskatning af mellemprioden i forventning om, at boet ville slutte som et selvstændigt skattepligtigt, men skattefritaget bo. Mellempriodebeskatningen skal da ophæves. Hvis dødsboet har indbetalt restskat, skal beløbet ifølge de gældende regler godskrives den efterlevende ægtefælle, forudsætningsvis som en form for foreløbig indkomstskat for denne. Hvis dødsboet har fået udbetalt overskydende skat, skal denne opkræves sammen med den efterlevende ægtefælles indkomstskatter for det indkomstår, hvor ægtefællen har overtaget boet.

Bestemmelserne herom har ikke været anvendt efter deres ordlyd, idet man ikke systemmæssigt har efterkommet forudsætningerne om, at der skulle ske en egentlig overførsel og henholdsvis godskrivning og opkrævning hos den efterlevende ægtefælle. Dette har ikke afstedkommet kritik i praksis.

Det foreslås derfor, at boets indbetalte restskat fremover umiddelbart skal udbetales til den efterlevende ægtefælle, mens overskydende skat, der er udbetalt til boet, skal genopkræves hos ægtefællen.

Der henvises til bemærkningerne til § 1, nr. 51.

3.16.9. Rettelse af forkert reference til ligningsloven

Dødsboskatteloven indeholder tre referencer til en bestemmelse, som i 1997 fandtes i ligningslovens § 5, stk. 7, men som ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 er blevet flyttet til ligningslovens § 5, stk. 8.

Én af referencerne er tidligere blevet rettet. Det foreslås, at de to andre referencer nu også tilrettes.

Der henvises til de specielle bemærkninger til § 1, nr. 17 og 35.

4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Med henblik på at koncentrere de administrative ressourcer målrettet på de største boer, foreslås en forhøjelse af beløbsgrænsen for, hvornår et dødsbo er skattepligtigt, til 10 mio. kr.

Herudover indeholder lovforslaget en række mindre tilpasninger, justeringer og reparationer af de gældende lovbestemmelser.

Der foreligger ingen tilgængelige statistiske oplysninger, der kan danne grundlag for velunderbyggede skøn for de provenumæssige konsekvenser af disse forslag. Det vurderes, at ændringerne hver især kun omfatter ganske få personer eller dødsboer og har meget begrænsede provenumæssige konsekvenser. Samlet set skønnes de provenumæssige konsekvenser af ændringerne at ligge indenfor den usikkerhed, der er forbundet med skønnet over ændringen af skattepligtsgrænsen.

En forhøjelse af skattepligtsgrænsen til 10 mio. kr. skønnes at medføre et umiddelbart provenutab på ca. 35 mio. kr. årligt. Heraf vedrører ca. 12 mio. kr. årligt kommunerne. Forslaget skønnes at nedbringe antallet af skattepligtige dødsboer markant til et par hundrede boer.

For finansåret 2008 skønnes provenutabet at udgøre ca. 15 mio. kr.

Uddybende kan det tilføjes, at forhøjelsen af skattepligtsgrænsen medfører, at færre dødsboer fremover vil få status som skattepligtige. De skattemæssige konsekvenser heraf for boet og tilsvarende provenumæssige konsekvenser for det offentlige består af flere modsatrettede effekter.

På den ene side slipper boet for dødsboskat af en eventuel indkomst i boperioden (perioden fra dødsfaldet til boafslutningen). Størrelsen af denne skat, som beregnes proportionalt med dødsboskattesatsen på 50 pct., afhænger dels af indkomstens størrelse, dels af bobehandlingstiden, idet der gives et bofradrag i dødsboskatten på 4.900 kr. pr. måned (2007), dog maksimalt for 12 måneder. Da indkomsten for mellemprioden (fra årsskiftet til dødsdagen) beskattes sammen med indkomsten i boperioden, kan et eventuelt uudnyttet bofradrag anvendes til nedsættelse af skatten for mellemprioden, hvilket i en del tilfælde medfører en reduktion af den betalte forskudsskat.

På den anden side bliver der tale om en modsatrettet skattemæssig effekt af, at det skattefritagne dødsbo i stedet for dødsboskat svarer indkomstskat ved, at forskudsskatten for mellemprioden anses for endelig skattebetaling.

Den økonomiske konsekvens af statusændringen for dødsboet er således forskellen mellem disse to skatteopgørelser. Såfremt statusændringen til skattefritaget dødsbo medfører en skattelettelse, vil der dog skulle betales boafgift heraf, når arven efter afdøde udloddes til andre arvinger end den efterlevende ægtefælle. Alt i alt bliver der i mange tilfælde tale om relativt beskedne skattemæssige konsekvenser ved statusændringen.

Tabel 2 sammenfatter de provenu- og antalsmæssige konsekvenser af forslaget.

Tabel 2. Lovforslagets provenu- og antalsmæssige konsekvenser

Provenuændring i 2007-niveau. Ca. mio. kr.	Antal skattepligtige dødsboer efter ændring ¹⁾	Reduktion i antal skattepligtige dødsboer ¹⁾
÷ 35	200	3.300

1) Antallet er opgjort med udgangspunkt i, at der i 2005 skønnes at blive tale omkring 3.500 skattepligtige dødsboer.

5. Administrative konsekvenser for det offentlige

En gennemførelse af lovforslaget skønnes ikke at medføre nævneværdige engangsudgifter. Der vil årligt kunne spares ca. 20 årsværk. Årsværksbesparelsen er knyttet til forslaget om forhøjelse af grænsen for skattefritagelse.

Både procedurerne omkring valg vedrørende skifte af et bo og situationen vedrørende grænsegængere vil skulle behandles manuelt af SKAT, hvorfor der ikke påregnes systemmæssige tilretninger.

De ændrede regler vil kræve en ajourføring og trykning af pjecen ”Dødsbo”. Omkostningerne herved skønnes til ca. 100.000 kr.

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget medfører ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget medfører ingen administrative konsekvenser for erhvervslivet.

8. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

9. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget medfører administrative lettelser for arvinger i dødsboer, der efter gældende regler ville være skattepligtige, men med den foreslåede væsentligt højere skattepligtsgrænse slipper for udfærdigelse af selvangivelse mv. for boet.

En række af forslagens øvrige elementer medfører mindre administrative lettelser for borgerne.

Forslaget om, at efterlevende ægtefæller, der overtager hele boet, skal kunne vælge beskatning som skiftet bo og dermed fravælge universalsuccession, belaster de pågældende med en stillingtagen. Der henvises til afsnit 3.12. Valget vil dog kun være relevant i sjældne tilfælde, hvor boet indeholder f.eks. en erhvervsvirksomhed eller en aktiebesiddelse, som det kan være relevant at ophørsbeskatte i dødsboet. Valget kan efter omstændighederne indebære betydelige økonomiske fordele for den enkelte. Den administrative belastning, som valget udgør, findes derfor at måtte vige for hensynet til disse enkeltstående tilfælde.

10. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke selvstændige EU-retlige aspekter. Det bemærkes dog, at forslagene vedrørende grænsegængere, omtalt under afsnit 3.15. ovenfor, tjener til yderligere sikring af, at grænsegængerne også i denne henseende ligestilles med fuldt skattepligtige personer.

11. Høring

Ud over i ministerier har lovforslaget været i høring i Advokatsamfundet, Dansk Told- og Skatteforbund, Den Danske Dommerforening, Den Danske Skatteborgerforening, domstolene, Domstolsstyrelsen, Finansrådet, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Danske Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer, Forsikring og Pension, Landscentret, Kommunernes Landsforening, Realkreditrådet, SKAT, SKATs retssikkerhedschef og Skatterevisorforeningen.

I bilag 1 til lovforslaget kommenteres de indkomne høringssvar.

12. Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for det offentlige	Ingen.	Lovforslaget skønnes at medføre et årligt provenutab på ca. 35 mio. kr. Heraf vedrører ca. 12 mio. kr. de kommunale skatter. For finansåret 2008 skønnes provenutabet at udgøre ca. 15 mio. kr.
Administrative konsekvenser for det offentlige	Besparelse på 20 årsværk. Ingen udgifter til systemtilretning.	Udgifter til trykning af pjece 100.000 kr.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen.	Ingen.
Miljømæssige konsekvenser	Ingen.	Ingen.
Administrative konsekvenser for borgerne	Lovforslaget medfører en række administrative lettelser for arvinger i dødsboer.	Ret til valg af beskatningsmåde for efterlevende ægtefæller, der overtager hele boet, udgør en administrativ belastning af disse efterlevende.
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke selvstændige EU-retlige aspekter.	

Til § 1

Til nr. 1 og 52

Efter gældende ret bliver en efterlevende ægtefælle, der overtager boet efter afdøde som eneste legale arving, beskattet efter dødsboskattelovens afsnit III. Der er ikke adgang til at vælge, at boet efter afdøde i stedet skal beskattes efter reglerne i dødsboskattelovens afsnit II, der gælder for dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter. Det foreslås, at der indføres en sådan valgmulighed. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.10.

Valgmuligheden foreslås lovfæstet i dødsboskattelovens § 58, der afgrænser anvendelsesområdet for dødsboskattelovens afsnit III, mens der foreslås indsat en ny bestemmelse i dødsboskattelovens § 2, stk. 1, om anvendelsesområdet for afsnit II, der hjemler, at boer, hvor valgmuligheden er udnyttet, skal beskattes efter dette afsnit. Bestemmelsen foreslås placeret som nr. 4.

Det foreslås, at udgangspunktet, hvis ægtefællen ikke træffer et aktivt valg, som hidtil skal være, at der i disse tilfælde sker beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III.

Det foreslås, at valgmuligheden ikke skal gælde, når den efterlevende ægtefælle går i uskiftet bo, idet ægtefællen i så fald har mulighed for at fravælge regelsættet ved at kræve boet efter førstafdøde skiftet.

Det foreslås også, at valgmuligheden ikke skal gælde, når den efterlevende ægtefælle får hele boet udleveret efter dødsboskiftelovens § 22, fordi reglerne om suppleringsarv bevirker, at der intet bliver at udlodde til andre arvinger. Dødsboer, der er så små, at de kan udleveres efter dødsboskiftelovens § 22, ville, hvis de blev overført til beskatning efter afsnit dødsboskattelovens kapitel II være fritaget for beskatning efter dødsboskattelovens kapitel 4. Under hensyn til de fordele, den efterlevende ægtefælle har ved at kunne overtage hele boet uden at skulle afstå noget til andre arvinger findes det rimeligt, at ægtefællen i disse tilfælde succederer i afdødes skattemæssige stilling.

Endelig foreslås det, at valgmuligheden formelt heller ikke skal gælde, når den efterlevende ægtefælle får hele boet udleveret efter dødsboskiftelovens § 34. Dette hænger sammen med, at det efter dødsboskiftelovens § 34, stk. 1, nr. 4, er en materiel betingelse for udlevering af dødsboet efter bestemmelsen, at den efterlevende ægtefælle indtræder i afdødes skattemæssige stilling. Denne betingelse er ikke opfyldt, hvis den efterlevende ægtefælle ønsker boet

beskattet efter dødsboskattelovens afsnit II. Boet må i sådanne tilfælde udleveres til almindeligt privat skifte. Det bemærkes, at en tilsvarende problemstilling eksisterer i gældende ret i tilfælde, hvor en efterlevende ægtefælle i øvrigt opfylder betingelserne for udlevering af boet efter dødsboskiftelovens § 34, men hvor ægtefællen erklærer ikke at ville indtræde i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til investeringsfondshenlæggelser, indestående på etableringskonto eller forskudsafskrivninger, jf. dødsboskattelovens § 59, stk. 2. Ifølge motiverne til dødsboskattelovens § 59, stk. 2, lovforslag L 90, folketingsåret 1996/97, medfører en sådan erklæring, at udlevering af boet til forenklet privat skifte efter dødsboskiftelovens § 34 ikke kan ske.

Det foreslås af hensyn til tilrettelæggelsen af administrationen hos såvel bobehandlere som SKAT, at valgmuligheden skal være total, således at der er tale om et fuldstændigt valg af beskatning enten efter afsnit II eller afsnit III i dødsboskatteloven. En mulighed for at vælge afsnit II-beskatning af visse dele af boet, f.eks. en erhvervsvirksomhed, og afsnit III-beskatning af resten, ville skabe uoverskuelige administrative komplikationer.

Det foreslås, at valget skal træffes allerede i forbindelse med indgivelse af status over afdødes aktiver og passiver på dødsdagen. Det skyldes, at valg af beskatning efter afsnit II vil indebære, at skifteretten ikke kan udlevere boet til den efterlevende ægtefælle efter reglerne om forenklet privat skifte, da det efter dødsboskiftelovens § 34, nr. 4, er en betingelse herfor, at den efterlevende ægtefælle indtræder i afdødes skattemæssige stilling. Fristen svarer til den frist, der gælder efter dødsboskattelovens § 59, stk. 3, om erklæring om, at den efterlevende ægtefælle ikke vil overtage afdødes forskudsafskrivninger eller indskud på etableringskonto.

Valgmuligheden foreslås placeret som et nyt stk. 5 i dødsboskattelovens § 58, stk. 5, der afgrænser anvendelsesområdet for afsnit III-beskatning. Dette suppleres med et nyt nr. 4 i dødsboskattelovens § 2, stk. 1, der afgrænser anvendelsesområdet for afsnit II-beskatning.

For så vidt angår ophævelsen af det gældende nr. 4 i dødsboskattelovens § 2, stk. 1, henvises til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Til nr. 2

Det foreslås at konsekvensændre referencen i dødsboskattelovens § 2, stk. 2, til lovens § 67 som følge af forslaget under nr. 61 om at udvide § 67 med et nyt stykke. Der henvises til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Til nr. 3

Det foreslås, at dødsboskattelovens § 2, stk. 3, om insolvente dødsboer, ophæves. Efter bestemmelsen finder lovens regler kun anvendelse på insolvente dødsboer i det – meget begrænsede – omfang, der fremgår af lovens § 52. Som omtalt i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.9., foreslås det nu, at insolvente dødsboer skattemæssigt overgår fra behandling efter konkursskatteloven til behandling efter dødsboskatteloven, dog med enkelte tekniske modifikationer, som fremgår § 52, og som er nærmere omtalt i bemærkningerne til nr. 29 og 48.

Da de insolvente dødsboer fremover grundlæggende skal behandles efter dødsboskatteloven, giver bestemmelsen i § 2, stk. 3, ikke længere hensigtsmæssig vejledning om den skattemæssige behandling af disse boer. Bestemmelsen foreslås derfor ophævet.

Til nr. 4

Der er tale om en konsekvensændring som følge af forslaget under nr. 1 om at ophæve det gældende nr. 4 i § 2, stk. 1, og indsætte et nyt nr. 4. Det nye nr. 4 beskriver - i modsætning til det gældende nr. 4 - en type dødsbo, der fuldt ud skal behandles efter de almindelige regler i dødsboskattelovens kapitel 3. Det foreslås derfor, at nr. 4 nævnes i dødsboskattelovens § 3, som angiver anvendelsesområdet for kapitel 3.

Der henvises til bemærkningerne til nr. 1 og 52 samt til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Til nr. 5

Der er tale om en lovteknisk ændring af dødsboskattelovens § 3, nr. 2, som følge af, at § 3, nr. 3, foreslås ophævet, jf. nr. 6.

Til nr. 6, 7, 14, 15, 26, 32, 60 og 61

Dødsboskatteloven indeholder i kapitel 10 A særregler om beskatningen ved skifte, når afdøde har overtaget hele boet efter en tidligere afdød ægtefælle og derefter selv er afgået ved døden inden for det samme indkomstår som den førstafdøde. Dødsboskatteloven indeholder desuden i § 2, stk. 1, nr. 4, og § 3, nr. 3, regler, der særligt fastslår, at dødsboet efter den længstlevende ægtefælle i den særlige situation, hvor ægtefællerne er afgået ved døden indenfor samme indkomstår, er selvstændige skattesubjekter og skattemæssigt behandles som skiftede dødsboer.

Det foreslås, at disse regler ophæves, og at de nødvendige særlige beskatningsregler placeres i dødsboskattelovens afsnit II i tilknytning til de bestemmelser, hvor de er relevante. Der

foreslås ingen materielle ændringer i de særlige beskatningsregler bortset fra sådanne, der følger af lovforslagets øvrige elementer.

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.14.

Det foreslås, at de regler, der efter gældende ret er indeholdt i dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, placeres i henholdsvis kapitel 4 om dødsboer, der er fritaget for beskatning, og kapitel 5 om dødsboer, der ikke er fritaget for beskatning.

Efter *dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 2. pkt.*, skal den førstafdøde ægtefælles indkomst i førstafdødes mellempperiode medregnes til indkomsten i længstlevendes mellempperiode, hvis længstlevendes bo er fritaget for beskatning, og til bobeskatningsindkomsten i længstlevendes bo, hvis dette ikke er fritaget for beskatning. I begge tilfælde skal den førstafdøde ægtefælles indkomst dog opgøres efter de regler, der gælder ved skiftede boer, selv om opgørelsen efter dødsboskattelovens § 62, stk. 2, skulle være foregået efter skattelovgivningens almindelige regler for personer (med enkelte undtagelser.)

Reglerne om, hvor førstafdødes skattepligtige indkomst skal beskattes, og om, at indkomsten opgøres efter de regler, der gælder ved skifte, foreslås placeret i § 7 og § 8 for så vidt angår de skattefritagne boer og § 19, stk. 2, for så vidt angår de ikke skattepligtige boer. I § 19, stk. 2, foreslås det samtidig fastsat, at udtrykket ”bobeskatningsindkomst” i disse tilfælde også omfatter førstafdødes indkomst.

Efter *dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 3. pkt.*, skal der ved beregningen af henholdsvis afdødes mellempperiodeskat i de skattefritagne boer og boskatten i de ikke skattefritagne boer tildeles et yderligere mellempperiodefradrag af samme størrelse som afdødes mellempperiodefradrag, dvs. på 1.000 kr. (reguleret) pr. måned, i det antal måneder af indkomståret, hvori den først afdøde ægtefælle har været i live. Der er tale om skatteberegningsregler.

Det foreslås, at der indsættes særregler om dette ekstra mellempperiodefradrag i umiddelbar tilknytning til reglerne om mellempperiodefradrag vedrørende afdøde. Reglerne indsættes således henholdsvis som et nyt stk. 3 i § 14 (efter stk. 2 om mellempperiodefradrag vedrørende afdøde, når boet er fritaget for beskatning) og som et nyt stk. 4 i § 30 (efter stk. 3 om mellempperiodefradrag vedrørende afdøde, når boet ikke er fritaget for beskatning; § 30 foreslås opdelt i to paragraffer ved § 1, nr. 38, i dette lovforslag.)

Efter *dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 4. pkt.*, skal den tidligere afdøde ægtefælles negative skat af aktieindkomst, der ikke har kunnet rummes i slutskat for årene før dødsfaldet, medregnes ved anvendelsen af reglerne om modregning af negativ skat af sådan

aktieindkomst i slutskatten i henholdsvis afdødes mellempperiode, når boet er skattefritaget, og i bobeskatningsperioden, når boet ikke er skattefritaget. Der er tale om skatteberegningsregler.

Særregler herom må anses for overflødige, når det fremgår af henholdsvis § 7 og § 19, stk. 2, at den tidligere afdøde ægtefælles indkomst i dødsåret anses for oppebåret af afdøde.

Af dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 5. pkt., fremgår det, at beløbsgrænsen for endelig skat af aktieindkomst efter personskattelovens § 8 a, stk. 1, forhøjes til det dobbelte, når en tidligere afdød ægtefælles aktieindkomst indgår.

Det foreslås, at særreglerne om forhøjelse af beløbsgrænsen placeres som et afsluttende stk. 5 i henholdsvis § 16 om afdødes aktieindkomst i mellempperioden, hvor dødsboet er fritaget for beskatning, og § 32 om boets aktieindkomst, når boet ikke er fritaget for beskatning.

Fordoblingen foreslås i øvrigt at skulle gælde begge beløbsgrænserne i personskattelovens § 8 a fremover.

Dødsboskattelovens § 66 A, stk. 2, 6. pkt., indeholder regler om, at foreløbige indkomstskattebeløb, der vedrører den tidligere afdøde ægtefælle, skal godskrives ved skatteberegningen for henholdsvis afdødes mellempperiode og boperioden.

Særregler herom må anses for overflødige, når det fremgår af henholdsvis § 7 og § 19, stk. 2, at den tidligere afdøde ægtefælles indkomst i dødsåret anses for oppebåret af afdøde.

Derudover indeholder dødsboskattelovens § 66 A, stk. 3-5, særregler om en række sjældent forekommende situationer.

Den første situation, § 66 A, stk. 3, handler om en situation, hvor den først afdøde ægtefælle både har efterladt sig et særeje, som er skiftet eller er under skifte ved længstlevendes død, og et fælleseje, som længstlevende har overtaget til uskiftet bo. Det foreskrives, at fire af de fem særregler i § 66 A, stk. 2, ikke finder anvendelse, i det omfang beløbene er anvendt ved skifte af førstafdødes særbo. Det drejer sig efter sammenhængen om

- reglen om, at førstafdøde ægtefælles indkomst i førstafdødes mellempperiode medregnes til indkomsten i længstlevendes mellempperiode, hvis længstlevendes bo er fritaget for beskatning, og til bobeskatningsindkomsten i længstlevendes bo, hvis dette ikke er fritaget for beskatning. I det omfang førstafdødes indkomst undergives beskatning i førstafdødes særbo, skal indkomsten ikke også beskattes i forbindelse med skiftet efter længstlevende,
- reglen om, at den førstafdøde ægtefælles negative skat af aktieindkomst, der ikke har kunnet rummes i slutskat for årene før dødsfaldet, medregnes ved anvendelsen af reglerne om modregning af negativ skat af sådan aktieindkomst i slutskatten i

henholdsvis længstlevendes mellempriode, når boet er skattefritaget, og bobeskatningsperioden, når længstlevendes bo ikke er skattefritaget,

- reglen om, at beløbsgrænsen for endelig skat af aktieindkomst efter personskattelovens § 8 a, stk. 1, forhøjes til det dobbelte, og
- reglen om, at foreløbige indkomstskattebeløb, der er betalt af den førstafdøde ægtefælle, skal godskrives henholdsvis længstlevendes mellempriode og boperioden i længstlevendes bo.

Derimod gælder reglerne om et ekstra mellempriodefradrag vedrørende førstafdøde for skiftet af længstlevendes uskiftede bo, uanset om førstafdøde har haft et særbo, der er skiftet eller er under skifte ved længstlevendes død.

Da der er tale om en usædvanlig situation, *da* særreglerne herom er komplicerede, og da dødsboskatteloven indeholder et særligt kapitel 11 om skifte af et særbo, samtidig med at en efterlevende ægtefælle overtager det hidtidige fælleseje og skilsmissesæreje til uskiftet bo, foreslås det, at særreglen i § 66 A, stk. 3, placeres i dette kapitel. Bestemmelsen foreslås placeret som et nyt stk. 7 i § 67 umiddelbart efter stk. 6, der regulerer, hvilke regler der gælder for den efterlevende ægtefælle i levende live, når der forefindes et særbo efter førstafdøde.

Den anden særlige situation, dødsboskattelovens § 66 A, stk. 4, er en situation, hvor den længstlevende ægtefælle både efterlader sig det hidtidige uskiftede bo og et særbo. Det foreskrives, at reglerne i § 66 A, stk. 1-3, finder anvendelse, når begge boer undergives en fælles skiftebehandling.

Efter sin umiddelbare ordlyd indeholder bestemmelsen ikke regler om, hvordan der skal forholdes, hvis de to boer undergives hver sin skiftebehandling. Af sammenhængen med § 66 A, stk. 1, kan imidlertid udledes, at i disse tilfælde gælder § 66 A for det hidtidige uskiftede bo, men ikke for det særbo, der skiftes separat ved siden af.

Dødsboskattelovens § 4, stk. 6, omhandler generelt den situation, at en afdød både efterlader sig et uskiftet bo og et særeje. Det fastslås, at de regler i dødsboskatteloven, der gælder, når en afdød gift person umiddelbart efterlader sig både fælleseje og særeje, også finder anvendelse i disse tilfælde.

Den bagvedliggende forudsætning er således, at *enten* skiftes særboet, mens fællesboet overtages til uskiftet bo, *eller* også undergives de to boer en fælles skiftebehandling. Der er kun behov for få særregler i dødsboskattelovens afsnit II om de skiftede boer, der regulerer situationen med to samtidige skifter, jf. herom afsnit 3.6. i de almindelige bemærkninger.

Da dødsboskattelovens § 4, stk. 6, i forvejen regulerer situationen, hvor en afdød person efterlader sig både et uskiftet bo og et særeje, synes § 66 A, stk. 4, for så vidt overflødig. Til

gengæld ses der at være behov for en særregel om situationen, hvor de to boer skiftes hver for sig, således at det sikres, at særreglerne da kun anvendes på det uskiftede bo. Det foreslås derfor, at der indsættes en særregel herom afslutningsvis i § 4, stk. 6. At særreglerne om to dødsfald inden for samme indkomstår gælder for det samlede bo, når boerne skiftes samlet, følger af stk. 6, 1. pkt.

Den tredje særlige situation, dødsboskattelovens § 66 A, stk. 5, er en situation, hvor den sidst afdøde ægtefælles bo opfylder betingelserne for at kunne afsluttes ved boudlæg. Det foreskrives, at de skatteretlige regler om boudlæg gælder.

Bestemmelsen må anses for overflødig, eftersom de to successive dødsfald i samme indkomstår ikke skaber en særlig botype, hverken skifteretligt eller skatteretligt, jf. ovenfor. Det foreslås derfor, at denne bestemmelse ikke videreføres.

Til nr. 8 og 58

Dødsboskattelovens § 5 fastlægger varigheden af et dødsbos indkomstskattepligt. Hovedreglen er, at boets indkomstskattepligt omfatter boperioden. Stk. 2 fastslår som en undtagelse hertil, at når der sker a contoudlodning af aktiver fra dødsboet, ophører dødsboets indkomstskattepligt vedrørende det udloddede.

Efter dødsboskattelovens § 5, stk. 2, er det en betingelse, at boet har givet en række oplysninger til SKAT senest 4 uger efter udlodningsdagen. Der skal oplyses om udlodningsdagen, hvad udlodningen omfatter, hvem der har modtaget udlodningen og værdien af det udloddede på udlodningsdagen.

Efter dødsboskattelovens § 66, stk. 2, har en efterlevende ægtefælle, der overtager boet efter afdøde til uskiftet bo eller som eneste legale arving, en tilsvarende mulighed for at frigøre sig for indkomstskattepligt af aktiver, som a contoudloddet til andre arvinger eller legatarer efter førstafdøde. De to bestemmelser er helt parallelle.

Det foreslås, at den gældende 4 ugers frist i dødsboskattelovens § 5, stk. 2, suppleres med en særregel om, at fristen dog tidligst udløber 4 uger efter udleveringen af boet. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.t. Herved får modtagere af skatterevante aktiver således under alle omstændigheder en frist regnet på 4 uger fra udleveringen af boet til at beslutte og indberette, at dødsdagen ønskes anvendt som a contoudlodningsdag vedrørende det pågældende aktiv. Samtidig foreslås det præciseret, at underretningen til SKAT skal gives skriftligt, hvilket ikke fremgår tydeligt af den gældende bestemmelse.

Der foreslås en parallel ændring af dødsboskattelovens § 66, stk. 2, således at den efterlevende ægtefælle får en tilsvarende frist til at indberette en a conto udlodning til en anden arving eller legatar efter førstafdøde.

Til nr. 9 og 13

Efter gældende ret er et dødsbo fritaget for beskatning, hvis det opfylder to betingelser: For det første skal boets aktiver på skæringsdagen i boopgørelsen ligge under 2.446.000 kr. (2007 – reguleret grundbeløb), og for det andet skal boets nettoformue på skæringsdagen i boopgørelsen ligge under 1.834.500 kr. (2007 – reguleret grundbeløb.)

Det foreslås, at der fremover kun skal være én beløbsgrænse for skattefritagelse, nemlig værdien af boets aktiver på skæringsdagen i boopgørelsen, og at grænsen skal ligge ved en aktivmasse på 10 mio. kr. i 2008. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.1.

Grundbeløbet i dødsboskattelovens § 6, stk. 1, er angivet i 1987-niveau. I stk. 6 foreslås det, at beløbsgrænsen reguleres i henhold til personskattelovens § 20. For 2008 skal beløbsgrænsen reguleres med 77,7 pct. og udgør således 10.000.000 kr. Under hensyn til beløbsgrænsens størrelsesorden foreslås det, at fremtidige reguleringer skal oprundes til nærmeste hele 100.000 kr.

Til nr. 10, 11, 49, 57, 59, 65 og 68

Der er tale om konsekvensændringer som følge af forslaget under nr. 8 om, at nettoformuens værdi ikke længere skal være et kriterium for skattefritagelse. Der henvises til bemærkningerne til nr. 9 og 13.

Til nr. 12

Efter gældende ret er værdien af et dødsbos aktiver og nettoformue på skæringsdagen i boopgørelsen afgørende for, om dødsboet er fritaget for beskatning eller ej, jf. dødsboskattelovens § 6, stk. 1. Efter bestemmelsens stk. 5 indgår dødsboskat efter § 30, stk. 1-4, jf. dog § 72, stk. 4, ikke ved opgørelsen af nettoformuen.

Der foreslås en række indholdsmæssige justeringer i dødsboskattelovens § 6, stk. 5, således at bestemmelsen kommer til at omfatte alle skattekrav hidrørende fra beskatning af dødsboet og afdøde i mellempærioden. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.10.

Det foreslås for det første, at beløbene ikke holdes uden for opgørelsen af dødsboets aktivmasse. Baggrunden herfor er, at nogle af de beløb, der kan forrykke boets skattemæssige status, er beløb i boets favør. Se eksempel 1 under afsnit 3.10.3. i de almindelige bemærkninger.

Det foreslås for det andet, at referencen til dødsboskattelovens § 30 udvides i forhold til det gældende § 6, stk. 5, således at beløb efter hele paragraffen og den tilknyttede § 30 a omfattes, og ikke kun dødsboskat efter § 30, stk. 1-4.

Reglerne i dødsboskattelovens §§ 30 og 30 a kan kort beskrives således: Efter § 30, stk. 1-4, beregnes dødsboskatten som 50 pct. af bobeskatningsindkomsten, og der reduceres med fradrag for bo- og mellempperiode. Herefter foretages en række justeringer. Det justerede beløb sammenholdes herefter i den nye § 30 a med forfaldne eller indeholdte foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende dødsåret og godskrives dødsboet. Hele beregningen efter dødsboskattelovens §§ 30 og 30 a kan enten resultere i en nettoopgørelse af dødsboskat, som skal betales, eller – hvor de foreløbige indkomstskatter overstiger beregnet dødsboskat m.v. – i et beløb, som skal tilbagebetales til dødsboet efter § 30 a, stk. 6. En boopgørelse i et ikke skattefritaget dødsbo indeholder derfor enten en skyldig skat, som skal betales, eller et tilgodehavende, som skal udbetales til dødsboet. Disse differencebeløb kan forrykke boets skattemæssige status og bør derfor holdes ude af beregningen.

Det foreslås for det tredje, at også mellempperiodeskat opgjort efter dødsboskattelovens §§ 14 og 15 skal holdes ude af beregningen. Ligesom i de ikke skattefritagne boer kan differencebeløb vedrørende mellempperioden forrykke boets skattemæssige status. Se eksempel 2 under afsnit 3.10.3. i de almindelige bemærkninger.

Det foreslås for det fjerde, at krav på tilbagebetaling vedrørende underskud i bobeskatningsindkomsten i ikke skattefritagne boer efter dødsboskattelovens § 31 også skal holdes ude af beregningen. Disse tilgodehavender kan forrykke boets skattemæssige status på samme måde som tilgodehavende skatter.

Endelig foreslås det, at referencen i dødsboskattelovens § 6, stk. 5, til § 72, stk. 4, udelades. Der tilsigtes ingen materiel ændring hermed, men henvisningen må anses for overflødig. Dødsboskattelovens § 72 handler om fuldstændigt skifte i af et uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live. Referencen i dødsboskattelovens § 6, stk. 5, til § 72, stk. 4, skal efter motiverne, lovforslag L 87, folketingsåret 1998-99, § 4, nr. 6, forstås således, at det ved disse skifter er dødsboskatten som opgjort efter § 30 *sammenholdt med § 72, stk. 4*, der skal holdes uden for opgørelsen af boets formue. At § 30 skal sammenholdes med § 72, stk. 4, fremgår imidlertid allerede af indholdet af § 72, stk. 4.

Til nr. 16 og 34

Der foreslås indsat bestemmelser i henholdsvis dødsboskattelovens § 9, stk. 1, og § 22, stk. 1, om, at afdødes indestående på etableringskonto skal indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i mellemprioden, hvis dødsboet er fritaget for beskatning, og i bobeskatningsindkomsten, hvis dødsboet ikke er fritaget for beskatning, men kun med 77,6 respektive 66,7 pct., afhængig af om indskuddet er foretaget før eller efter indkomståret 2002. Indestændet skal forhøjes med procenttillæg efter etableringskontolovens § 11, stk. 1, dvs. med 3 pct. for hvert år fra udløbet af det indkomstår, hvor indskuddet er foretaget, til og med mellemprioden henholdsvis bobeskatningsperioden. Til og med indkomståret 2001 udgør tillægget dog 5 pct.

Beløb, der vedrører indskud fradraget i indkomståret 2002 og senere, skal medregnes med 2/3, mens beløb, der vedrører indskud fradraget i tidligere indkomstår, skal medregnes med 77,6 pct. Om baggrunden herfor henvises til bemærkningerne til § 4, nr. 1.

Om etableringskontoindskud henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.

For så vidt angår ophævelsen af de gældende bestemmelser i henholdsvis § 9, stk. 1, nr. 3, og § 22, stk. 1, nr. 3, om investeringsfondshenlæggelser henvises til bemærkningerne til nr. 37 m.fl.

Til nr. 17 og 35

De foreslåede ændringer af dødsboskattelovens § 9, stk. 1, nr. 4, og § 22, stk. 1, nr. 4, er konsekvenser af, at den daværende bestemmelse i ligningslovens § 5, stk. 7, er blevet stk. 8, da ligningslovens § 5 blev udvidet med et stykke ved § 13, nr. 1, i lov nr. 166 af 24. marts 1999.

En tilsvarende reference i dødsboskattelovens § 43, stk. 2, er ændret ved § 4, nr. 5, i lov nr. 458 af 9. juni 2004.

Til nr. 18 og 36

For så vidt angår ophævelsen af de nuværende bestemmelser i dødsboskattelovens § 9, stk. 1, nr. 5, og § 22, stk. 1, nr. 5, bemærkes:

Ligningslovens § 7 O, stk. 2, indeholder en regel, hvorefter indkomster som nævnt i bestemmelsens stk. 1 kun medregnes til den skattepligtige indkomst med 85 pct. af beløb, der overstiger en beløbsgrænse på 13.700 kr. (reguleret) i 2007. Stk. 1 omfatter bl.a. visse gave-

og legatbeløb, vederlag for afløsning af pensionstilsagn og dele af indkomsten fra et opfinderarbejde eller arbejde af litterær, skabende kunstnerisk eller videnskabelig karakter.

Endvidere indeholder afskrivningsloven i § 21, stk. 6, en regel om beskatning af personers genvundne afskrivninger og i § 9, stk. 4, regler om beskatningen af tidligere foretagne afskrivninger i det indkomstår, hvor en virksomhed ophører. Afskrivninger omfattet af reglerne skal kun medregnes til den skattepligtige indkomst med 90 pct.

Fælles for disse procentnedslagsregler er, at de ikke gælder for dødsboer. De pågældende indtægter skal altså fuldt ud medregnes til mellempriodeindkomsten, hvis dødsboet er fritaget for beskatning, jf. dødsboskattelovens § 9, stk. 1, nr. 5, eller til bobeskatningsindkomsten, hvis dødsboet ikke er fritaget for beskatning, jf. dødsboskattelovens § 22, stk. 1, nr. 5.

Det foreslås, at de ovennævnte særregler i dødsboskattelovens § 9, stk. 1, nr. 5, og § 22, stk. 1, nr. 5, ophæves. Herved kommer procentnedslagsreglerne i ligningslovens § 7 O, stk. 2, og afskrivningslovens § 9, stk. 4, og § 21, stk. 6, også til at gælde ved beskatning efter dødsboskatteloven. Om baggrunden herfor henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.1. Der opnås herved en praktisk administrativ forenkling og besparelse, idet korrektion af dødsbo- og mellempriodeselvangivelser af denne årsag fremover undgås.

For så vidt angår indsættelsen af nye bestemmelser i dødsboskattelovens § 9, stk. 1, nr. 5, og § 22, stk. 1, nr. 5, bemærkes:

Dødsboskatteloven indeholder i øjeblikket ikke bestemmelser om bevarelse af særligt befordringsfradrag og beskæftigelsesfradrag ved dødsfald. Det betyder, at retten til disse fradrag bortfalder i dødsåret på grund af dødsfaldet, fordi der mangler et opgørelsesgrundlag for fradragene. Der henvises nærmere til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.8.

Det foreslås, at disse fradrag skal indgå i indkomstopgørelsen for mellemprioden i de skattefritagne dødsboer og i bobeskatningsindkomsten i ikke skattefritagne dødsboer. Grundlaget for fradraget skal være den forskudsregistrerede størrelse af fradraget, hvilket indebærer, at fradrag kun kan foretages i de tilfælde, hvor der er forskudsregistreret et sådant fradrag. Det forskudsregistrerede fradrag omregnes i forhold til mellempriodens længde, hvilket indebærer, at der kun kan opnås fradrag for den periode af bobeskatningsperioden, hvor afdøde har været i live.

Til nr. 19

Dødsboskattelovens § 13 angiver, at såvel dødsboet som SKAT kan kræve afsluttende skatteansættelse af mellemprioden i et skattefritaget dødsbo. I 2. pkt. angives det, at hvis afdødes fælleseje og særeje skiftes hver for sig, kan hvert af boerne kræve afsluttende skatteansættelse.

For at beregning af mellempriodeskatten og opgørelse og fordeling af et eventuelt beløb til ind- eller udbetaling efter § 15, stk. 4 og 5, mellem de to boer kan gennemføres korrekt, er det nødvendigt, at ikke kun det bo, der kræver afsluttende skatteansættelse, indgiver selvangivelse, men at det andet bo også gør det. Det foreslås derfor præciseret, at et krav fra ét af boerne i disse tilfælde gælder for begge boer.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.6., om situationer, hvor afdøde efterlader sig to boer.

Til nr. 20

Dødsboskattelovens § 13, stk. 3, angiver fristerne for, hvornår SKAT skal fremsætte krav om afsluttende skatteansættelse af mellemprioden, når et dødsbo er fritaget for beskatning. Hovedreglen er, at kravet skal fremsættes senest 3 måneder efter SKATs modtagelse af en åbningsstatus for dødsboet. Der henvises dog til dødsboskattelovens § 87, stk. 2 og 3.

Fristen for SKAT til at gøre efterbetalingskrav efter dødsboskattelovens § 87, stk. 2, gældende er senest 3 måneder efter modtagelsen af en opgørelse over afdødes aktiver og passiver på dødsdagen, medmindre der foreligger et forhold som nævnt i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 (forsætlig eller uagtsom vildledning af skattemyndighederne). Fristen er altså sammenfaldende med fristen efter § 13, stk. 3, og den nuværende reference i § 13, stk. 3, til § 87, stk. 2 og 3, har alene betydning, hvis der foreligger vildledning.

§ 13, stk. 3, refererer endvidere til § 87, stk. 3. Efter denne bestemmelse forlænges SKATs frist for at gøre efterbetalingskrav gældende i tilfælde, hvor SKAT har anmodet om oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, og oplysningerne ikke kommer inden for den frist, som SKAT har sat for indgivelsen. Fristen forlænges i så fald til 2 måneder efter den dag, hvor oplysningerne er modtaget. Oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, stk. 1, er bl.a. oplysninger fra skifteretten, bobestyreren, privatskiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle om boets skifteretlige behandlingsmåde.

Det foreslås, at referencen i § 13, stk. 3, til § 87, stk. 2 og 3, udgår, og at det i stedet angives i § 13, stk. 3, hvad undtagelserne går ud på.

Til nr. 21 og 22

Der er tale om lovtekniske ændringer af dødsboskattelovens § 13, stk. 5, nr. 3 og 4, som følge af, at der ved nr. 23 foreslås indsat et nyt afsluttende nr. 5 i § 13, stk. 5.

Til nr. 23

Dødsboskattelovens § 13, stk. 5, opregner en række tilfælde, hvor der skal ske obligatorisk afsluttende skatteansættelse af mellemprioden i skattefritagne dødsboer. Det skal der, hvis afdøde har anvendt virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen, og indskud på konto for opsparet overskud henholdsvis konjunkturudligningskonto overstiger en beløbsgrænse. Det samme er tilfældet, hvis den efterlevende ægtefælle i mellemprioden har drevet afdødes erhvervsvirksomhed og skal beskattes af et vederlag herfor, eller hvis omvendt afdøde har drevet den efterlevende ægtefælles virksomhed i mellemprioden.

Det foreslås, at der derudover også skal ske obligatorisk afsluttende skatteansættelse af mellemprioden, hvis afdøde efterlader sig midler på etableringskonto, som skal efterbeskattes efter etableringskontoloven. Baggrunden herfor er, at der med sikkerhed fremkommer en indkomst til beskatning i mellemprioden, men at der ikke har været taget hensyn til, at denne indkomst ville fremkomme, ved forskudsregistreringen af afdøde. Der er derfor en relativt stor sandsynlighed for, at der er divergens imellem afdødes forudbetalte skatter og den beregnede skat vedrørende mellemprioden. Situationen svarer dermed til de øvrige opregnede situationer i dødsboskattelovens § 13, stk. 5, hvor skatteansættelse af mellemprioden er obligatorisk.

Om etableringskontoindskud henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.

Til nr. 24

Dødsboskattelovens § 13, stk. 7, angiver fristerne for indgivelse af selvangivelsen i de tilfælde, hvor afsluttende skatteansættelse af mellemprioden er obligatorisk efter stk. 5. Det foreslås, at selvangivelse fremover skal indgives til SKAT, senest samtidig med, at boopgørelsen indsendes til skifteretten.

Dette indebærer en forlængelse af fristen for så vidt angår de tilfælde, der er nævnt i § 13, stk. 5, nr. 1-3, hvor selvangivelsen i dag skal indgives senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog tidligst 2 måneder efter, at skifteretten har truffet afgørelse om boets behandlingsmåde, jf. stk. 2. For så vidt angår de tilfælde, der er nævnt i § 13, stk. 5, nr. 4, udgør forslaget en fremrykning af selvangivelsesfristen i forhold til gældende regler. Om baggrunden for forslaget om at ændre fristerne henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.14.2.

Også i de tilfælde, hvor der efter det nye § 13, stk. 5, nr. 5, skal foretages afsluttende skatteansættelse, fordi afdøde efterlader sig etableringskontomidler, foreslås det, at fristen for indgivelse af selvangivelse skal være sammenfaldende med fristen for indgivelse af boopgørelse.

Reglerne om boopgørelser findes i dødsboskifteloven og ikke i dødsboskatteloven. I visse tilfælde stiller dødsboskifteloven ikke krav om, at der skal indgives en boopgørelse, selv om der er tale om et egentligt skifte af dødsbo. Det gælder, når boet udleveres til forenklet privat skifte efter dødsboskiftelovens § 33. Det foreslås, at i de tilfælde, hvor dødsboskifteloven ikke stiller krav om en boopgørelse, skal fristen for indgivelse af selvangivelse følge hovedreglen for indgivelse af selvangivelse, når dødsboet har anmodet om afsluttende skatteansættelse, jf. § 13, stk. 2. Det betyder, at selvangivelsen i disse tilfælde skal indgives senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog tidligst 2 måneder efter, at skifteretten har truffet afgørelse om boets behandlingsmåde.

Til nr. 25 og 26

Dødsboskattelovens § 14 omhandler mellempriodeskatten i de skattefritagne dødsboer. Der foreslås ændringer i bestemmelsen dels som følge af omlægningen af beskatningen af aktieindkomst efter dødsboskatteloven, dels som følge af forslaget om at afskaffe et særligt kapitel i dødsboskatteloven om skifte af uskiftet bo ved længstlevendes død, når begge ægtefæller er døde inden for samme indkomstår. Om aktieindkomstomlæggningerne henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.3. Om de uskiftede boer henvises til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Det foreslås tilføjet i *stk. 1*, at der ud over skat af mellempriodes skattepligtige indkomst også betales skat af aktieindkomst efter § 16, stk. 1. Efter gældende ret er indeholdt udbytteskat af aktieindkomst under beløbsgrænsen i personskattelovens § 8, stk. 1, endelig betaling af skatten, mens aktieindkomst, der overstiger beløbsgrænsen, medregnes til den skattepligtige indkomst med 86 eller 90 pct. af det overskydende beløb.

Som beskrevet i de almindelige bemærkninger afsnit 3.3. foreslås det, at aktieindkomsten fremover skal opgøres og opkræves særskilt i dødsboerne. Hvis aktieindkomsten er negativ, beregnes der negativ skat af aktieindkomsten, og denne skal efter forslaget modregnes i mellempriodeskatten, i det omfang den kan rummes deri. Negativ aktieskat herudover udbetales ikke. Det svarer til, hvad der gælder i dag, idet negativ aktieindkomst efter § 16 fragår i skattepligtig indkomst, hvorved denne kan blive negativ. Der er imidlertid ingen regel i dødsboskatteloven om udbetaling af beregnet negativ mellempriodeskat.

Hvis omvendt afdødes skattepligtige indkomst i mellemprioden er negativ, men aktieindkomsten er positiv, foreslås det i et nyt *stk. 4*, at underskuddet i skattepligtig indkomst skal kunne modregnes, i det omfang det kan rummes heri. Herved opnås et tilsvarende samlet resultat som efter gældende ret, hvor positiv aktieindkomst omregnes og lægges til den skattepligtige indkomst, hvorved den kan nedbringe et underskud i skattepligtig indkomst.

Om bestemmelsens nye *stk. 3* henvises til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Til nr. 28

Dødsboskattelovens § 15, *stk. 4* og *5*, omhandler situationer, hvor de samlede skattebeløb vedrørende mellemprioden er henholdsvis højere og lavere end de foreløbige skatter. Begge bestemmelser indeholder referencer til dødsboskattelovens § 16, *stk. 2* og *3*, som er foreslået ændret ved nr. 26. Det foreslås, at referencerne ændres i konsekvens af de ændringer, der er sket i § 16, hvor indeholdt udbytteskat fremover kun omtales i *stk. 3*.

Til nr. 29 og 48

Efter gældende ret beskattes insolvente dødsboer efter konkursskatteloven. Et dødsbo formodes imidlertid at være solvent, indtil skifteretten eventuelt træffer bestemmelse om insolvensbehandling efter dødsboskiftelovens § 69. Dødsboskattelovens § 52 indeholder derfor regler om samspillet mellem dødsboskatteloven og konkursskatteloven.

Det foreslås, at konkursbeskatningen af de insolvente dødsboer forlades til fordel for dødsboskattelovens regelsæt om skattefritagne dødsboer med enkelte tilpasninger. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.9.

Der foreslås derfor en ny affattelse af dødsboskattelovens § 52, således at bestemmelsen fremover indeholder de fornødne særregler om den skattemæssige behandling efter dødsboskatteloven af de insolvente dødsboer.

Det foreslås indledningsvis i *stk. 1*, at når skifteretten har truffet beslutning om insolvensbehandling af et dødsbo, behandles dette skattemæssigt som et skattefritaget dødsbo uanset værdien af boets aktiver i åbningsstatus. Efter reglerne for solvente dødsboer, dødsboskattelovens § 6, *stk. 1*, er et dødsbo under en vis størrelse fritaget for beskatning. Efter forslaget til ændringer i § 6, *stk. 1*, jf. § 1, nr. 8, i dette lovforslag, skal boet være fritaget for beskatning, hvis dets aktiver i boopgørelsen har en værdi på 10 mio. kr. eller derunder i 2008 (reguleret). Selv om et bo er insolvent, kan dets aktivmasse meget vel ligge over beløbsgrænsen. Det foreslås derfor i § 52, *stk. 1*, at grænsen for aktivernes værdi ikke skal være relevant for beskatningsformen, når dødsboet er insolvent. Det foreslås endvidere, at

reglerne i § 52 som hidtil skal gælde for boer omfattet af dødsboskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1-4 eller nr. 6, men ikke for boer omfattet af nr. 5, dvs. dødsboer, der behandles i udlandet, men er begrænset skattepligtige af indtægter omfattet af kildeskattelovens § 2 eller kulbrinteskatteloven. Baggrunden er, at insolvensbehandling i Danmark af sådanne dødsboer, der behandles i udlandet, ikke kan finde sted.

Stk. 2 har til formål at sikre, at skifterettens beslutning om insolvensbehandling af et dødsbo bevirker, at hverken bobestyreren eller SKAT skal befatte sig yderligere med skattemæssige forhold. Dette skal efter forslaget gælde, uanset hvornår i afviklingsforløbet skifteretten træffer sin afgørelse.

§ 52, stk. 2, *1. pkt.*, fastslår indledningsvis, at der ikke kan kræves afsluttende skatteansættelse af mellempåperiodeindkomsten. Bestemmelsen er således en undtagelse til dødsboskattelovens § 13, som i øvrigt regulerer, i hvilke situationer der kan eller skal kræves afsluttende skatteansættelse. Hverken boet eller SKAT kan kræve afsluttende ansættelse. For en efterlevende ægtefælle betyder det, at selv om denne behandles efter reglerne i kapitel 7, kan reglen i § 44, stk. 2, ikke anvendes. Reglen går ud på, at hvis afdøde i mellempåperioden har drevet – eller har deltaget i væsentligt omfang i driften af – en erhvervsvirksomhed, der tilhørte ægtefællen, kan den efterlevende ægtefælle i sin skattepligtige indkomst for dødsåret fradrage et beløb, der svarer til den betaling, der skulle være ydet andre for udførelsen af et arbejde af samme art og omfang. Det er dog en betingelse for dette fradrag, at et tilsvarende beløb medregnes ved en skatteansættelse af afdødes indkomst i mellempåperioden efter § 13, stk. 1, nr. 4. Denne betingelse kan ikke opfyldes, når afdødes bo skiftes som insolvent.

Det forekommer i praksis, at bobehandlingen indledes som normalt, og at man – arvinger eller bobestyrer – først senere bliver opmærksom på, at dødsboet er insolvent, hvorefter skifteretten træffer bestemmelse om insolvensbehandling. Som supplement til reglen om, at der ikke kan kræves afsluttende skatteansættelse af mellempåperioden, foreslås det derfor i bestemmelsens 2. *pkt.*, at hvis der er stillet krav om afsluttende ansættelse – enten af boet eller af SKAT – så bortfalder kravet. Er der krævet, men endnu ikke foretaget, en afsluttende skatteansættelse, skal denne således ikke forfølges yderligere.

Er der gennemført en afsluttende skatteansættelse, foreslås det i bestemmelsens 3. *pkt.*, at beskatningen ophæves. Det betyder, at både SKATs krav på betaling af differencebeløb efter dødsboskattelovens § 15, stk. 4, og boets krav på tilbagebetaling efter § 15, stk. 5, som udgangspunkt bortfalder. Træffes skifterettens beslutning om overgang til insolvensbehandling på et så sent tidspunkt, at boet allerede har indbetalt skat vedrørende mellempåperioden efter dødsboskattelovens § 15, stk. 4, eller har fået udbetalt for meget betalt skat efter § 15, stk. 5, foreslås det dog, at sådanne beløb ikke kan forlanges tilbageført, jf. bestemmelsens 4. og 5. *pkt.* Den skat, der faktisk er betalt vedrørende mellempåperioden, træder

dermed i stedet for de foreløbige skattebeløb, som afdøde har indbetalt før dødsfaldet, og som efter gældende ret heller ikke kan kræves tilbagebetalt til dødsboet i tilfælde af konkurs som følge af endelighedsbestemmelsen i konkursskattelovens § 13 B, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 3 handler om en situation, hvor boet både skifte- og skattemæssigt er afsluttet, inden skifteretten beslutter, at dødsboet som helhed skal genoptages og undergives insolvensbehandling. Bestemmelsen er i alt væsentligt en videreførelse af den gældende § 52, stk. 4. Det foreslås således i *1. pkt.*, at den beskatning, der tidligere er gennemført efter dødsboskatteloven, skal ophæves, hvad enten boet har været behandlet som skattefritaget eller som ikke skattefritaget. Det foreslås dog i bestemmelsens *2. pkt.*, at reglerne om, at mellempriodeskatten i de skattefritagne boer bliver endelig med den virkning, at hverken indbetalt eller tilbagebetalt mellempriodeskat kan kræves tilbageført, også skal gælde, når der er tale om et genoptagelsesbo.

Stk. 4 omhandler den omvendte situation, hvor et dødsbo er blevet undergivet insolvensbehandling ud fra en antagelse om, at det er insolvent, men hvor det efterfølgende viser sig at være solvent.

Efter gældende regler findes en bestemmelse om denne situation i dødsboskattelovens § 52, stk. 5, hvori det forudsættes, at skifteretten træffer bestemmelse om ophævelse af en iværksat insolvensbehandling, samt en bestemmelse i konkursskattelovens § 13 H om, at bestemmelsen også gælder, når boet sluttet efter konkurslovens § 144. Konkurslovens § 144 foreskriver, at et bo udleveres til fri rådighed, når der som led i en aftale om tvangsakkord er sikret alle kreditorer dækning.

I dødsboskiftelovens § 73 står imidlertid blot, at bliver boet solvent, overgår det fra det tidspunkt, hvor kreditorerne er dækket eller sikret dækning, til behandling efter reglerne om solvente boer. Af forarbejderne til denne bestemmelse – i lovforslag L 120, folketingsåret 1995/96 – fremgår det, at en formel afgørelse fra skifteretten om, at boet nu er solvent, ikke er nødvendig, og at det i stedet påhviler bobestyreren at holde sig orienteret om boets status og i givet fald gå frem efter bestemmelsen.

Det foreslås derfor, at bestemmelsen om overgangen fra insolvens- til solvensbehandling i dødsboskattelovens § 52, nu stk. 4, ændres, således at der ikke lægges vægt på en beslutning fra skifteretten, men alene på, at boet har ændret status. Herved er der ikke behov for at videreføre særreglen i konkursskattelovens § 13 H, idet ordlyden også omfatter et bo, der udleveres efter konkurslovens § 144.

Det foreslås, i stk. 4, *1. pkt.*, at et dødsbo, der ændrer status til solvent, skal beskattes efter dødsboskattelovens almindelige regler. Heraf følger, at beskatning af et ikke skattefritaget dødsbo iværksættes i forbindelse med indgivelsen af boopgørelsen.

For så vidt angår de boer, der er skattefritagne, udgør beskatning af mellemprioden et praktisk og administrativt problem for såvel bobestyrere som SKAT, eftersom en eventuel mellempriodebeskatning i et oprindeligt solvent bo ville have været gennemført på et tidligere tidspunkt under bobehandlingen, jf. dødsboskattelovens § 13. Skatteministeriet har overvejet, om det er muligt og hensigtsmæssigt at pålægge bobestyrerne, at de ikke alene – som foreskrevet i bemærkningerne til dødsboskifteloven – skal holde sig orienteret om dødsboets status, men også skal underrette SKAT om en ændring fra insolvent til solvent status og i den forbindelse skal gøre et eventuelt krav på mellempriodeskatteansættelse gældende. En sådan underretningsordning må imidlertid anses for uhensigtsmæssig, bl.a. fordi visse boer kan ændre status flere gange i løbet af bobehandlingsperioden. Som en mere operationel løsning foreslås, jf. bestemmelsens 2.-4. *pkt.*,

- at bobestyrerens krav på boets vegne om afsluttende skatteansættelse senest skal indgives samtidig med boopgørelsen,
- at afsluttende skatteansættelse i øvrigt kun skal ske i de tilfælde, hvor det fremgår af dødsboskattelovens § 13, stk. 5, at ansættelsen er obligatorisk; bobestyreren ved på forhånd – eller burde vide – at et sådant forhold foreligger,
- at SKAT ikke kan kræve afsluttende skatteansættelse i andre tilfælde og
- at bobestyreren skal indgive mellempriodeselvangivelse samtidig med boopgørelsen i de tilfælde, hvor der skal ske afsluttende skatteansættelse.

Efter gennemførelse af forslaget til ændring af dødsboskattelovens § 52 vil det kunne forekomme, at et dødsbo som udgangspunkt er solvent, men at nettoformuen er så lille, at et skattekrav medfører, at boet bliver insolvent. Skattekravet kan enten vedrøre mellemprioden i et skattefritaget dødsbo, jf. dødsboskattelovens § 15, eller dødsboskat efter dødsboskattelovens §§ 30 og 30 a. Boet overgår til beskatningsreglerne for insolvente dødsboer efter den foreslåede § 52 i dødsboskatteloven, hvilket bevirker, at en iværksat mellempriodebeskatning eller bobeskatning skal ophæves igen, jf. stk. 2, 3. *pkt.*, og stk. 3. Herved bliver boet på ny solvent, og der skal i princippet på ny opgøres et skattekrav.

For at undgå, at boets status i disse situationer kører i ring, foreslås det, at der indføres en særlig maksimeringsregel for skattekravets størrelse. Skattekravet kan ikke overstige det nettobeløb, som er i behold i boet, efter at alle andre krav er dækket. Skattekravet kan således bevirke, at boets nettobeholdning nedsættes til 0 kr., men kan ikke bevirke, at boet bliver insolvent.

De særlige maksimeringsregler foreslås indsat i bestemmelserne om skattekrav vedrørende henholdsvis mellemprioroden og bobeskatningsprioroden, henholdsvis dødsboskattelovens § 15 og § 30 a, henholdsvis som nyt stk. 5 og stk. 6.

Til nr. 30 og 40

Efter gældende ret handler dødsboskattelovens § 16 om, hvorledes aktieindkomst i mellemprioroden indgår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i mellemprioroden i et skattefritaget dødsbo, og hvordan der forholdes med indeholdte udbytteskatter og negativ aktieindkomst. Tilsvarende handler dødsboskattelovens § 32 om, hvordan aktieindkomst i et ikke skattefritaget dødsbo indgår i bobeskatningsindkomsten, og hvordan der her forholdes med indeholdte udbytteskatter og negativ aktieindkomst i bobeskatningsprioroden.

Som beskrevet i de almindelige bemærkninger afsnit 3.3. foreslås det, at skat af aktieindkomst fremover skal opgøres og opkræves særskilt i dødsboerne. Det foreslås derfor, at de to bestemmelser, der er helt parallelle, nyaffattes, og at overskrifterne til begge bestemmelser ændres fra "Aktieindkomst" til "Skat af aktieindkomst".

Stk. 1 fastsætter regler for, hvordan skatten af aktieindkomsten beregnes. Skatten udgøres af summen af

- 28 pct. af beløb, der overstiger beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1 (45.500 kr. i 2007),
- 43 pct. af beløb, der ligger mellem beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2, 2. pkt. (45.500 kr. i 2007) og beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt. (100.000 kr.) og
- 45 pct. af beløb, der ligger over beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt. (100.000 kr.).

Skatteprocenter og beløbsgrænser svarer til, hvad der gælder for personer efter personskattelovens § 8 a.

De to bestemmelser er ikke fuldstændig parallelle, idet det i § 16, stk. 1, er foreskrevet, at aktieindkomsten nedsættes med eventuel negativ skattepligtig indkomst i mellemprioroden, før skatten beregnes. En tilsvarende regel er ikke indeholdt i § 32, stk. 1. Det skyldes, at et ikke skattefritaget bo får underskud i den skattepligtige indkomst konverteret til en tilbagebetaling efter § 31.

Stk. 2 skal ses i sammenhæng med den overgangsordning, der blev indført i forbindelse med forhøjelsen af aktieindkomstbeskatningen for fysiske personer ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 (L 213).

Ved lovens § 9, nr. 1, blev der indsat et nyt 2. pkt. i personskattelovens § 8 a, stk. 2, hvorefter fysiske personer beskattes med 45 pct. af aktieindkomst, der overstiger en reguleret beløbsgrænse på 100.000 kr. (i 2007).

Ved lovens § 9, nr. 1, og § 3, nr. 11, blev der samtidig indsat bestemmelser i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 3.-6. pkt., og i aktieavancebeskatningslovens § 45 A, om en særlig overgangsordning til den forhøjede aktieindkomstbeskatning.

Overgangsordningen indebærer, at fysiske personer – hvis visse nærmere betingelser er opfyldt - skal opføre en såkaldt overgangssaldo efter bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 45 A. Når en eventuel overgangssaldo er opgjort, skal saldoen nedskrives med den positive nettoaktieindkomst, som personen erhverver i indkomståret 2007 og senere indkomstår.

Så længe overgangssaldoen er positiv, vil den fysiske person alene blive beskattet af sin aktieindkomst med de hidtil gældende satser på 28 procent henholdsvis 43 procent. Overgangsordningen indebærer således, at personen først vil blive beskattet med den forhøjede sats på 45 procent, når vedkommendes aktieindkomst i et indkomstår ikke længere kan rummes i overgangssaldoen. Personen vil i så fald blive beskattet med den forhøjede sats af den del af aktieindkomsten, der ikke kan rummes i overgangssaldoen, jf. bestemmelsen i personskattelovens § 8 a, stk. 2, 3. pkt.

For en nærmere beskrivelse af overgangsordningen henvises til de almindelige og specielle bemærkninger til de ovennævnte bestemmelser i lov nr. 540 af 6. juni 2007 (L 213).

Forslaget til dødsboskattelovens § 16, stk. 2, og § 32, stk. 2, indebærer, at dødsboet indtræder i den afdødes eventuelle overgangssaldo. Bestemmelserne indebærer således, at dødsboet først vil blive beskattet med den forhøjede sats på 45 procent, når aktieindkomsten ikke længere kan rummes i afdødes overgangssaldo.

Stk. 3 fastslår, at den indeholdte udbytteskat indgår ved opgørelsen af foreløbige indkomstskattebeløb, som skal godskrives henholdsvis afdøde i mellemprioroden og dødsboet. Dette forslag medfører, at indeholdt udbytteskat af aktieindkomst under beløbsgrænsen i personskattelovens § 8 a, stk. 1, undtagelsesvis ikke bliver endelig i det indkomstår, hvori personen er afdøet ved døden. Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.3.

Stk. 4 foreskriver, at hvis aktieindkomsten er negativ, skal der beregnes en negativ skat. Stk. 4 afspejler stk. 1 om beregning af positiv skat, der følger personskattelovens beløbsgrænser og procentsatser. Dette modsvarer reglerne i gældende ret om, at negativ aktieindkomst omregnet

efter procentsatser, der afspejler skattesatserne, fragår i den skattepligtige indkomst i mellemperioden, henholdsvis bobeskatningsindkomsten.

Til nr. 31

Det foreslås, at referencerne i bestemmelsen i dødsboskattelovens § 18, stk. 2 og 3, om ophævelse af mellemperiodebeskatning ændres som følge af de ændringer § 30, der er omtalt under nr. 38. Der er alene tale om konsekvensrettelser.

Til nr. 33

Dødsboskattelovens § 19 er indledningsbestemmelsen til kapitel 5 om ikke skattefritagne dødsboer. I bestemmelsens stk. 2 fastslås det, at afdødes og dødsboets skattepligtige indkomst opgøres under ét for perioden fra udløbet af afdødes sidste indkomstår før dødsfaldet til og med skæringsdagen i boopgørelsen. Samtidig defineres denne periode som bobeskatningsperioden og skattepligtig indkomst i perioden som bobeskatningsindkomst.

Det foreslås, at bestemmelsen tilføjes et nyt stykke, der på tilsvarende måde fastslår, at afdødes og dødsboets aktieindkomst opgøres samlet for bobeskatningsperioden. Aktieindkomsten indgår derimod ikke i begrebet bobeskatningsindkomst, som kun omfatter skattepligtig indkomst.

Om baggrunden for, at der foreslås regler om, at aktieindkomsten fremover opgøres og beskattes adskilt fra den skattepligtige indkomst i dødsboerne, henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.3.

Til nr. 37, 41, 47, 53 og 74

Dødsboskatteloven indeholder en række regler om de skattemæssige forhold omkring afdødes henlæggelser til investeringsfonds efter lov om investeringsfonds. Da dødsboskatteloven blev indført i 1997, var det fortsat muligt for fysiske personer at henlægge til investeringsfonds.

Som det fremgår af de almindelige bemærkninger, afsnit 3.13., er sandsynligheden for, at man vil finde ikke udnyttede investeringsfondshenlæggelser i boet efter en person, der er død i 2008 eller senere, meget ringe, om end det ikke fuldstændig kan udelukkes.

Det foreslås, at særregler om den skattemæssige behandling af investeringsfondshenlæggelser fjernes fra den aktuelle version af dødsboskatteloven, men dog således, at ifald der skulle blive behov for reglerne, gælder disse fortsat. Dette sikres ved, at der i en ny paragraf i

dødsboskattelovens ikrafttrædelseskapitel, § 98 a, fastsættes, at reglerne i den p.t. gældende lovbekendtgørelse af dødsboskatteloven fortsat finder anvendelse.

Følgende bestemmelser foreslås ophævet:

§ 9, stk. 1, nr. 3, hvorefter der ikke kan henlægges til investeringsfonds i mellemprioroden, når dødsboet er fritaget for beskatning.

§ 22, stk. 1, nr. 3, hvorefter et dødsbo ikke kan henlægge til investeringsfonds ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten.

§ 22, stk. 3, hvorefter afdødes investeringsfondshenlæggelser ikke kan hæves til forlods afskrivning på dødsboets anskaffelser.

§ 39, stk. 1, nr. 2, hvorefter den, der modtager en erhvervsvirksomhed ved udlodning, kan overtage investeringsfondshenlæggelser.

§ 45, stk. 1, nr. 2, hvorefter en efterlevende ægtefælle, der arver, kan overtage afdødes investeringsfondshenlæggelser med virkning fra begyndelsen af dødsåret, hvis afdøde har drevet en virksomhed, der tilhørte ægtefællen.

§ 59, stk. 2, nr. 2, hvorefter en efterlevende ægtefælle, der overtager hele boet, uanset universalsuccessionen kan vælge ikke at indtræde i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til investeringsfondshenlæggelser.

Desuden foreslås § 87, stk. 4, om SKATs frist for at gøre efterbetalingskrav gældende og § 88, stk. 4, om hæftelsen for betaling af sådanne efterbetalingskrav omformuleret, således at det ikke længere fremgår af bestemmelseernes ordlyd, at efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes investeringsfondshenlæggelser, omfattes deraf. Om bestemmelsen i § 87, stk. 4, henvises i øvrigt til bemærkningerne til nr. 69 og om § 88, stk. 4, til bemærkningerne til nr. 70.

Til nr. 38

Dødsboskattelovens § 30 omhandler beregning og opgørelse af dødsboskat i ikke skattefritagne dødsboer. Den gældende bestemmelse foreslås opbrudt i to paragraffer, hvoraf § 30 omhandler selve beregningen af dødsboskatten, mens § 30 a omhandler efterfølgende reguleringer som følge af overført restskat, negativ skat af aktieindkomst, indeholdte indkomstskattebeløb m.v. Opdelingen svarer til opdelingen mellem § 14 og § 15 i kapitel 4, der handler om mellempriorodeskat i de skattefritagne boer.

Der foreslås endvidere en række ændringer dels som følge af

- omlægningen af beskatningen af aktieindkomst efter dødsboskatteloven,
- forslaget om ændrede fordelingsregler, hvor afdøde efterlader sig to boer, der skiftes hver for sig og
- forslaget om at afskaffe et særligt kapitel i dødsboskatteloven om skifte af uskiftet bo ved længstlevendes død, når begge ægtefæller er døde inden for samme indkomstår.

Om aktieindkomstomlægningerne og fordelingsreglerne henvises til de almindelige bemærkninger, henholdsvis afsnit 3.3. og 3.6. Om de uskiftede boer, hvor begge ægtefæller dør inden for samme indkomstår, henvises til bemærkningerne til nr. 6 m.fl.

Til § 30

Stk. 1, 1. pkt., fastslår indledningsvis, som efter gældende ret, at der betales dødsboskat med 50 pct. af bobeskatningsindkomsten.

2. pkt. fastslår endvidere, at der betales skat af aktieindkomst efter § 32, stk. 1. Bestemmelsen hjemler således den separate beskatning af aktieindkomst, som er foreslået i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.3.

Efter *3. og 4. pkt.* foreslås det, at negativ skat af aktieindkomst beregnet efter § 32, stk. 4, skal modregnes i dødsboskatten i det omfang, den negative skat kan rummes heri. Et eventuelt overskydende negativt aktieskattebeløb skal udbetales til dødsboet efter reglerne i § 31. Dette svarer til, at der efter gældende ret er mulighed for at få negativ aktieindkomst overført til fradrag i bobeskatningsindkomsten og at få underskud i bobeskatningsindkomst udbetalt, jf. den gældende lovs § 32, stk. 4, og § 31.

Stk. 2 er en videreførelse af det gældende stk. 2 om bofradrag, og *stk. 3* er en videreførelse af det gældende stk. 3 om mellempriodefradrag.

Der foreslås indsat et nyt *stk. 4* om det ekstra mellempriodefradrag, der skal gives i tilfælde, hvor afdøde har overtaget boet efter en ægtefælle, der er afgået ved døden tidligere i samme indkomstår. Dette mellempriodefradrag, der er af samme størrelse som det almindelige mellempriodefradrag, gives kun for det antal måneder af indkomståret, hvori den førstafdøde ægtefælle har været i live.

Stk. 5 er en videreførelse af det gældende stk. 11 med den tilføjelse, at reguleringen også omfatter det ekstra mellempriodefradrag efter stk. 4.

Stk. 1 svarer til det gældende § 30, stk. 5, og fastslår, at der, når dødsboskatten er opgjort efter § 30, foretages regulering med eventuel overført restskat efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og § 61 A og fradrag for eventuelt overført beløb efter kildeskattelovens § 62, stk. 2, 2. pkt.

Restskat efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, er restskat for indkomståret 2 år før dødsfaldet, og som er indregnet i dødsårets forskudsregistrering. Beløbet kan højst udgøre 10.000 kr. plus tillæg. Restskat efter § 61 A er ældre restskatter, der kan rummes inden for beløbsgrænsen på 10.000 kr. plus tillæg. Overført beløb efter § 62 C, stk. 2, 2. pkt., er overskydende skat fra tidligere indkomstår, der ikke overstiger 100 kr., og som derfor ikke er udbetalt.

Stk. 2 er en videreførelse af det gældende § 30, stk. 6, der omhandler afdødes negative skat af aktieindkomst for årene forud for dødsåret. Denne kan efter gældende ret fremføres til modregning i dødsboskatten i det omfang den kan rummes heri, og et eventuelt overskydende negativt beløb udbetales ikke. Reglerne foreslås suppleret med en bestemmelse i 3. pkt. om, at de finder tilsvarende anvendelse på førstafdødes negative skat af aktieindkomst, hvis afdøde har overtaget boet efter en ægtefælle, der er afgang ved døden tidligere i samme indkomstår.

Stk. 3 er en videreførelse af det gældende § 30, stk. 7.

Stk. 4 er en videreførelse af det gældende § 30, stk. 8, med en tilføjelse om, at reglerne finder tilsvarende anvendelse på førstafdødes negative skat af aktieindkomst, hvis afdøde har overtaget boet efter en ægtefælle, der er afgang ved døden tidligere i samme indkomstår.

Stk. 5 er en videreførelse af det gældende § 30, stk. 9.

Stk. 6 er en særlig maksimeringsregel, der tilsigter at hindre, at et bo kan ændre status fra solvent til insolvent alene på grund af, at der opgøres et krav på dødsboskat m.v. Om baggrunden for dette forslag henvises til bemærkningerne til nr. 29 og 48.

Stk. 6 er en videreførelse af det gældende § 30, stk. 10.

Som nyt *stk. 7* foreslås indsat en regel om situationen, hvor en afdød gift person efterlader sig både et fællesbo og et særbo, og boerne skiftes hver for sig. Efter gældende regler findes i § 30, stk. 4, en bestemmelse, hvorefter bo- og mellempriodefradragene skal fordeles mellem de to boer efter forholdet mellem bobeskatningsindkomsten i de to boer. Det foreslås, at fordelingsreglen flyttes, således at skatteberegning m.v. foretages samlet i de to boer, og der først sker fordeling, når beregning m.v. er resulteret i enten en restskat, der skal indbetales, jf. stk. 4 og 5, eller en overskydende skat til udbetaling, jf. stk. 6.

Til nr. 39

Dødsboskattelovens § 31 indeholder regler om tilbagebetaling til dødsboet i tilfælde af, at bobeskatningsindkomsten udviser et underskud. Udbetalingen udgør 30 pct. af underskuddet, men kan dog ikke overstige summen af betalte skatter, jf. bestemmelsens 2. pkt.

Det foreslås, at bestemmelsen tilrettes under hensyn til, at der fremover særskilt beregnes negativ skat af aktieindkomst, jf. § 32, stk. 4, og bemærkningerne til nr. 29 og 39 ovenfor. Skat af negativ aktieindkomst skal således fremover udbetales til dødsboet, i det omfang den ikke kan rummes i dødsboskatten, jf. forslaget til § 30, stk. 1, og bemærkningerne til nr. 38 ovenfor. Maksimeringsreglen i det gældende 2. pkt. i § 31 skal dog også gælde for udbetaling af negativ aktieskat.

Det foreslås samtidig, at bestemmelsen tilføjes en bestemmelse om den situation, hvor en afdød gift person efterlader sig både et fællesbo og et særbo, og boerne skiftes hver for sig. Efter gældende ret foregår skatteberegning m.v. adskilt i de to boer, og eventuel udbetaling efter § 31 sker også særskilt. Det foreslås som beskrevet ovenfor under nr. 33, at skatteberegningen fremtidig skal foretages samlet. Resulterer den samlede beregning i et underskud, skal det beløb, der kommer til udbetaling efter § 31, efter forslaget fordeles mellem de to boer efter forholdet mellem de to boers skattepligtige indkomst i bobeskatningsperioden. Har det ene af boerne positiv skattepligtig indkomst, sker hele udbetalingen til det bo, der har underskud.

Til nr. 42, 43, 44 og 45

Dødsboskattelovens kapitel 7 indeholder særlige regler om beskatningen af en efterlevende ægtefælle, når et dødsbo skiftes, og dødsboet er selvstændigt skattepligtigt efter dødsboskattelovens § 3. Reglerne i kapitel 7 knytter sig til reglerne i kapitel 6, som gælder for beskatningen af alle arvinger, der modtager udlodning fra et dødsbo, herunder for ægtefællen. Efterladte samlevende, der arver efter testamente, er omfattet af kapitel 6, men ikke af kapitel 7.

Det foreslås, at enkelte af bestemmelserne i kapitel 7 fremover skal finde tilsvarende anvendelse på efterladte samlevende, og følgelig, at overskriften til kapitlet ændres til "Beskatningen af en efterlevende ægtefælle eller samlever". Det foreslås, at det i et nyt stk. 2 i § 41 afgrænses, hvilke af kapitlets bestemmelser der finder anvendelse på samlevende.

At § 42, stk. 1, finder anvendelse, er en selvfølge, for så vidt som den efterlevende samlever i dødsåret og de efterfølgende år omfattes af skattelovgivningens almindelige regler for personer. Da det imidlertid kun er enkelte af kapitlets øvrige bestemmelser, der finder

tilsvarende anvendelse på samlever, nemlig § 43, stk. 1, 2 og 4, foreslås der dog indsat en præciserende bestemmelse også i § 42, stk. 1.

Efter § 43, stk. 1, omfattes en efterlevende ægtefælle af §§ 34-40, det vil sige samtlige regler i kapitel 6 om beskatningen af udlodning hos modtageren. Tilsvarende gælder for en efterlevende samlever, der modtager udlodning, allerede i kraft af affattelsen af kapitel 6.

§ 43, stk. 2, bestemmer, at hvis den efterlevende har betalt renteudgifter m.v., der på grund af afdødes forhold var omfattet af ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., kan den efterlevende fuldt ud fradrage udgifterne i det indkomstår, hvori betalingen sker.

Baggrunden for ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., er en hovedregel i ligningsloven om, at renteudgifter vedrørende gæld kan fratrækkes i det år, hvor renten forfalder til betaling, dvs. efter et forfaldsprincip.

Ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., indeholder en undtagelse hertil, hvorefter udgifter først fratrækkes i det indkomstår, hvor betaling sker, hvis renteudgifter vedrørende tidligere indkomstår i samme gældsforhold endnu ikke er betalt ved udgangen af det indkomstår, som indkomstopgørelsen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis den skattepligtige godtgør, at han ved udgangen af det år, indkomstopgørelsen vedrører, var i stand til at betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver.

Opgørelsen af fradragsbeløbet for renteudgifter efter reglerne i ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., er illustreret i nedenstående eksempel:

Eksempel

Indkomstår	Rente	Betaling	Fradragsbeløb
1	12.000 kr.	0 kr.	12.000 kr.
2	12.000 kr.	6.000 kr.	0 kr.
3	12.000 kr.	18.000 kr.	24.000 kr.

Den skattepligtige opnår i år 1 (det år, hvor gælden stiftes) fradrag for de forfaldne renteudgifter, selv om udgiften ikke er betalt.

I år 2 betales 6.000 kr., som afskrives på restancen for år 1. Da der er en yderligere restance vedrørende år 1, udskydes fradragsretten i år 2, og den skattepligtige kan derfor ikke fradrage noget beløb i år 2.

I år 3 betales 18.000 kr., der dækker både restancen fra år 1 og år 2. Rentebeløbet, der forfaldt i år 2, kan derfor nu fradrages med 12.000 kr., og selv om ingen del af renten, der forfaldt i år

3, er betalt, kan renten fratrækkes fuldt ud, idet der ikke er restancer for tidligere år.

§ 43, stk. 2, i dødsboskatteloven giver en efterlevende ægtefælle, der betaler renteudgifter, som førstafdøde var i restance med, adgang til at fratække beløbet fuldt ud i det indkomstår, hvor betalingen er sket. Dette gælder, hvad enten den efterlevende ægtefælle betaler i dødsåret, i efterfølgende indkomstår under skiftet eller i indkomstår, der ligger efter skiftets afslutning. Denne rettighed foreslås udvidet til også at omfatte efterlevende samlevere, der betaler den førstafdøde samlevers renteudgifter.

Efter § 43, stk. 4, gælder kursgevinstlovens § 22, stk. 4, ved udlodning af fast ejendom. Kursgevinstlovens § 22, stk. 4, foreslås ved § 7 udvidet til at gælde i tilfælde, hvor en efterladt samlever, der opfylder kriterierne i dødsboskattelovens § 96, stk. 5, i forbindelse med skifte af et dødsbo overtager en fast ejendom, som afdøde var ejer af. Der henvises til bemærkningerne til § 7.

Om baggrunden for forslagene henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.2. For en nærmere beskrivelse af dødsboskattelovens samleverdefinition henvises til bemærkningerne til nr. 73 nedenfor.

Til nr. 46

Efter dødsboskattelovens § 43, stk. 3, kan den efterlevende ægtefælle ved skifte overtage afdødes indskud på etableringskonto på de betingelser, der var gældende for afdøde.

Det foreslås, at det pålægges den efterlevende ægtefælle at give SKAT meddelelse om, hvorvidt etableringskontomidlerne ønskes overtaget eller ej, senest samtidig med indgivelsen af boopgørelsen vedrørende førstafdøde. Fristen for meddelelsen foreslås fastlagt, så den er sammenfaldende med fristen for at indgive selvangivelse for afdødes mellempriode i et skattefritaget bo, jf. dødsboskattelovens § 13, stk. 5, nr. 5, og stk. 7, og bemærkningerne til nr. 19 og 20 ovenfor. Fristen for meddelelsen er også i de ikke skattefritagne dødsboer sammenfaldende med fristen for indgivelse af selvangivelse, jf. dødsboskattelovens § 85, stk. 2.

Hvis den efterlevende ægtefælle ikke ønsker at overtage etableringskontomidlerne, skal disse beskattes i afdødes mellempriode eller i bobeskatningsperioden, afhængig af, om dødsboet er fritaget for beskatning eller ej. Det foreslås, at der indsættes en reference i dødsboskattelovens § 43, stk. 3, 3. pkt., til reglerne herom, henholdsvis § 9, stk. 1, nr. 3, og § 22, stk. 1, nr. 3.

Om etableringskontoindskud henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.

Til nr. 50

Dødsboskattelovens § 55, stk. 3, omhandler fristerne for henholdsvis dødsboet og SKAT for at kræve afsluttende skatteansættelse af mellemprioden i et begrænset skattepligtigt dødsbo, der er fritaget for beskatning. Den gældende bestemmelse fastslår, at de almindelige frister i dødsboskattelovens § 13, stk. 2 (for boet), og § 13, stk. 3 (for SKAT) ikke gælder. For boet gælder i stedet efter § 57, stk. 2, nr. 4, at anmodningen skal indgå i den særlige boopgørelse, der skal laves i begrænset skattepligtige dødsboer efter § 57, stk. 1. SKAT har efter 2. pkt. i § 55, stk. 3, en frist på 3 måneder fra modtagelsen af den særlige boopgørelse.

Den ændrede formulering af dødsboskattelovens § 13, stk. 3, der er foreslået ved nr. 16, giver mulighed for at omformulere § 55, stk. 3. Det foreslås således, at det angives udtrykkelig i bestemmelsen, at fristen i § 13, stk. 2, er fraveget til fordel for kravet i § 57, stk. 2, nr. 4, om at anmodningen skal indgå i den særlige boopgørelse. Samtidig angives det, at § 13, stk. 3, finder anvendelse alene med den modifikation, at den særlige boopgørelse erstatter en åbningsstatus. Herved skabes der samtidig sikker hjemmel for, at undtagelserne i § 13, stk. 3, også gælder i disse tilfælde, således at 3 måneders fristen ikke omfatter tilfælde, hvor der foreligger svigagtigt forhold, eller hvor SKAT forinden har anmodet om oplysninger.

Til nr. 51

Dødsboskattelovens § 58, stk. 2, omhandler en situation, hvor et påbegyndt egentligt skifte afsluttes ved, at den efterlevende ægtefælle overtager boet til uskiftet bo eller efter en af de øvrige regler i § 58, stk. 1. Dette kan ske på et sent tidspunkt under bobehandlingen, og der kan derfor være gennemført beskatning af mellemprioden i forventning om, at boet ville slutte som et selvstændigt skattepligtigt, men skattefritaget bo. Ifølge bestemmelsens 3. pkt. skal mellempriodebeskatningen da ophæves. Bestemmelsens 4. og 5. pkt. omhandler de situationer, hvor dødsboet enten har indbetalt restskat vedrørende mellemprioden, jf. § 15, stk. 4, eller har fået udbetalt overskydende skat vedrørende mellemprioden, jf. § 15, stk. 5.

Efter gældende ret skal indbetalt restskat godskrives den efterlevende ægtefælle, mens udbetalt overskydende skat skal opkræves sammen med den efterlevende ægtefælles indkomstskatter for det indkomstår, hvor ægtefællen har overtaget boet.

Det foreslås, at reguleringsbeløbene fremover ikke skal indgå i den efterlevende ægtefælles skatteansættelser og skatteberegninger. I stedet skal indbetalt restskat umiddelbart kunne udbetales til den efterlevende ægtefælle, mens overskydende skat genopkræves hos ægtefællen.

Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.8.

Til nr. 54

Dødsboskattelovens § 59, stk. 2, giver en efterlevende ægtefælle, som overtager boet efter førstafdøde til uskiftet bo m.v., mulighed for at vælge, at ægtefællen ikke ønsker at indtræde i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til forskudsafskrivninger efter afskrivningsloven eller indskud på etableringskonto. Efter bestemmelsens stk. 3 skal erklæring herom afgives samtidig med indgivelsen af en opgørelse over afdødes eller det uskiftede bos aktiver og passiver på dødsdagen.

Med den nye arvelovs § 22 indføres der i uskiftede boer en formueoversigt, som den længstlevende ægtefælle skal indlevere til skifteretten i uskiftede boer inden 6 måneder efter dødsfaldet. Det foreslås, at denne formueoversigt skal erstatte en åbningsstatus over det uskiftede bos aktiver og passiver. Om formueoversigten henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.6.

Samtidig foreslås det præciseret, at selv om åbningsstatus eller formueoversigt skal indleveres til skifteretten, skal erklæringen indgives til SKAT. Der er derfor ikke behov for at opretholde kravet om absolut samtidighed. Det kræves blot, at erklæringen er indgivet til SKAT *senest* samtidig med, at åbningsstatus eller formueoversigt indleveres til skifteretten.

Til nr. 55

Dødsboskattelovens § 60, stk. 2, omhandler indkomstopgørelsen for den efterlevende ægtefælle i tilfælde, hvor denne har overtaget boet efter afdøde til uskiftet bo m.v. Den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst opgøres da som hovedregel efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. bestemmelsens stk. 1. Stk. 2 er en undtagelse, der henfører indkomst vedrørende en erhvervsvirksomhed, til den af ægtefællerne, der har drevet eller i overvejende grad har drevet virksomheden.

Det foreslås, at reglen suppleres med særregler om den situation, hvor den ene ægtefælle har været forskudsregistreret som medarbejdende ægtefælle i den anden ægtefælles erhvervsvirksomhed, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 3. Efter kildeskattelovens bestemmelse er det en forudsætning for, at en del af virksomhedsoverskuddet kan overføres til beskatning hos den medarbejdende ægtefælle, at ægtefællerne er sambeskattet ved indkomstårets udløb. Denne betingelse kan ikke opfyldes i det indkomstår, hvori en af ægtefællerne dør. Det foreslås imidlertid, at det fremover skal fastholdes, at en forholdsmæssig andel af det forskudsregistrerede virksomhedsoverskud skattemæssigt henføres til den medarbejdende ægtefælle også i dødsåret. Beløbet udgør 1/12 af det forskudsregistrerede beløb for hver påbegyndt måned i mellemprioriden.

Formålet med forslaget er at undgå, at der skal ske efterreguleringer i den efterlevende ægtefælles arbejdsmarkedsbidrag. Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.8.

Til nr. 56

Dødsboskattelovens § 62 omhandler opgørelsen af afdødes indkomst i mellemprioroden i tilfælde, hvor en efterlevende ægtefælle har overtaget boet efter afdøde til uskiftet bo m.v. Efter bestemmelsens gældende stk. 2 opgøres afdødes indkomst i mellemprioroden efter skattelovgivningens almindelige regler, dog med to undtagelser. Den ene undtagelse er reglen i dødsboskattelovens § 59, stk. 4, hvorefter en virksomhed, der ved udgangen af indkomståret før dødsåret blev drevet af afdøde, men tilhørte den efterlevende ægtefælle, overgår til beskatning hos den efterlevende ægtefælle fra dødsårets begyndelse. Den anden undtagelse er reglen i dødsboskattelovens § 60, stk. 2, hvorefter indkomst i mellemprioroden vedrørende en virksomhed beskattes hos den ægtefælle, der har drevet eller i overvejende grad har drevet virksomheden.

Det foreslås, at dødsboskattelovens § 62 udvides med en række nye særregler, der i modsætning til de ovennævnte ingen indflydelse har på indkomstopgørelsen for den efterlevende ægtefælle selv.

Indledningsvis foreslås det gældende *stk. 2* konsekvensændret som følge af tilføjelsen af nye stykker.

Der foreslås tilføjet et nyt *stk. 3* om afdødes beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag. Sådanne fradrag indgår ved indkomstopgørelsen for afdøde med det beløb, hvormed de er forskudsregistrerede, omregnet forholdsmæssigt i forhold til mellempriorodens længde.

Forslaget er en lovfæstelse af en gældende administrativ praksis. Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.8.

Der foreslås tilføjet et nyt *stk. 4* om efterbeskatning af afdødes indestående på etableringskonto. Baggrunden herfor er bestemmelsen i dødsboskattelovens § 59, stk. 2, nr. 2, hvorefter den efterlevende ægtefælle kan vælge ikke at overtage etableringskontomidlerne. I så fald skal der ske efterbeskatning efter reglerne i etableringskontoloven. Det betyder efter gældende ret, at der skal ske efterbeskatning af indestændet med tillæg efter etableringskontolovens § 11, stk. 1, i ”dødsåret”. Ved uskiftet bo m.v. udgøres ”dødsåret” af en opgørelse af afdødes indkomst i mellemprioroden efter dødsboskattelovens § 62.

Forslaget er således alene en præcisering af, hvad der i dag følger af etableringskontoloven.

Om etableringskontoindsud henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.

Endelig foreslås der tilføjet et nyt *stk.* 5. Bestemmelsen er en særlig definitionsbestemmelse, der bestemmer, at i tilfælde, hvor afdøde havde et forskudt indkomstår, der udløb inden udgangen af det kalenderår, det trådte i stedet for (bagudforskudt indkomstår), er mellemprioden og dødsåret sammenfaldende. Definitionen skal alene anvendes i tilfælde, hvor dødsfaldet er sket i perioden mellem udløbet af det bagudforskudte indkomstår og udløbet af kalenderåret.

Det foreslås, at såvel mellempriode som dødsår i disse tilfælde defineres som perioden fra slutningen af det sidst afsluttede indkomstår til og med dødsdagen.

Definitionen strider imod den særlige definition af dødsåret ved bagudforskudt indkomstår ifølge dødsboskattelovens § 96, stk. 2, hvor det fastslås, at dødsåret her omfatter både det seneste afsluttede indkomstår og mellemprioden. Den særlige definition, der foreslås her, er imidlertid mere hensigtsmæssig, fordi den muliggør, at man – i disse særlige tilfælde – undlader at genoptage det afsluttede bagudforskudte indkomstår. Lovgivningen bringes hermed formelt i overensstemmelse med en praksis, der har eksisteret før dødsboskatteloven, og som er videreført under dødsboskatteloven med reference til dennes generelle bemærkninger, afsnit 3, om, at "...foreslås reglerne om uskiftet bo og boudlæg (begravelsesudlæg) videreført uden væsentlige ændringer."

Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.4.

Til nr. 62, 63 og 64

Dødsboskattelovens kapitel 11 omhandler situationen, hvor en afdød gift person både efterlader sig en andel af et fællesbo, der overtages af den efterlevende ægtefælle til uskiftet bo m.v., og et særbo, der skiftes. Det skiftede særbo behandles da som udgangspunkt som et almindeligt skiftet dødsbo efter reglerne i dødsboskattelovens afsnit II, men med visse tilpasninger, som fremgår af kapitel 11.

Bestemmelserne i § 68 om skattefritagne boer, § 69 om ikke skattefritagne boer og § 70 om den skattemæssige behandling af den efterlevende ægtefælle indeholder alle i stk. 2 regler om fordeling af foreløbige indkomstskattebeløb vedrørende afdøde i mellemprioden. De foreløbige indkomstskatter skal fordeles efter forholdet mellem på den ene side afdødes indtægter og udgifter i mellemprioden i det omfang de hidrører fra særejet, og på den anden side afdødes samlede indtægter og udgifter i mellemprioden.

Som omtalt i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.6., er disse fordelingsregler uhensigtsmæssige, fordi de tvinger særboet til at opgøre afdødes indtægter og udgifter i mellemperioden, selv om boet i øvrigt ikke ønsker at gøre krav på afsluttende skatteansættelse af mellemperioden eller afkræves en sådan af SKAT, og i øvrigt også i tilfælde, hvor boet er skattepligtigt efter dødsboskattelovens kapitel 5 og derfor i øvrigt ikke skal udarbejde nogen separat opgørelse vedrørende mellemperioden overhovedet.

Det foreslås, at særreglerne om fordelingen af de foreløbige indkomstskattebeløb ophæves. Ophævelsen medfører, at al foreløbig skat vedrørende afdøde i dødsåret godskrives den efterlevende ægtefælle, jf. § 64, stk. 4.

Til nr. 66

Dødsboskattelovens kapitel 12 indeholder regler om skifte af et uskiftet bo i den efterlevende ægtefælles levende live. Det fremgår af dødsboskattelovens § 71, stk. 3, at hvis der gennemføres et fuldstændigt skifte, gælder dødsboskattelovens almindelige regelsæt for skifte af selvstændigt skattepligtige dødsboer, §§ 3-6 og §§ 19-52, med de ændringer, der følger af særreglerne i kapitel 12 i øvrigt. Derimod gælder reglerne om beskatning af afdøde i mellemperioden ikke; der er ikke sket noget dødsfald, og den efterlevende ægtefælle er som udgangspunkt selvstændigt skattepligtig efter personskatteregler uanset skiftet.

I dødsboskattelovens § 75 findes en række særregler om underskudsoverførsel mellem den efterlevende ægtefælle og det uskiftede bo under skifte. Den efterlevende ægtefælles underskud i imødekommelsesåret og i senere indkomstår, der fuldt ud omfattes af skiftet, kan overføres til boet, i det omfang underskuddene ikke kan udnyttes fuldt ud ved overførsel til den efterlevende ægtefælles senere indkomstår. Derimod kan den efterlevende ægtefælles underskud i det indkomstår, hvor skæringsdagen i boopgørelsen ligger, ikke overføres til dødsboet, medmindre skæringsdagen er sammenfaldende med udløbet af den efterlevende ægtefælles indkomstår. Underskud i boets skattepligtige indkomst kan fradrages i den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst. Kan et underskud i boets skattepligtige indkomst ikke udnyttes ved overførsel til ægtefællen, udbetales et beløb svarende til 30 pct. af underskuddet. Reglen om udbetaling af ikke udnyttet underskud er parallel med den tilsvarende regel om udbetaling af negativ bobeskatningsindkomst i de almindelige skiftede dødsboer, dødsboskattelovens § 31.

Regelsættet i dødsboskattelovens § 75 foreslås afskaffet og erstattet af regler, der svarer til, hvad der gælder, når et dødsbo skiftes umiddelbart ved dødsfaldet, og afdøde efterlader sig en ægtefælle. Om baggrunden herfor henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.3.

Der foreslås derfor en ny affattelse af dødsboskattelovens § 75. Efter det foreslåede *stk. 1*, der handler om underskud i bobeskatningsindkomsten, skal underskud ikke kunne overføres til den efterlevende ægtefælles skattepligtige indkomst, men i stedet umiddelbart kunne udbetales efter reglerne i dødsboskattelovens § 31. Efter det foreslåede *stk. 2*, der handler om den efterlevende ægtefælles underskud i skattepligtig indkomst, skal underskuddet ikke kunne overføres til boet. Den efterlevende ægtefælle er henvist til at fremføre underskuddet efter personskatteovens regler, hvilket kan ske ubegrænset.

For så vidt indeholder dødsboskattelovens § 75 i den nye affattelse ikke noget, som ikke følger allerede af § 71, stk. 3, sammenholdt med § 50 og § 31. Bestemmelsen foreslås medtaget af hensyn til overskueligheden i regelsættet i kapitel 12.

Til nr. 67

Dødsboskattelovens § 80, stk. 1, indeholder regler om beskatningen af modtageren af et boudlæg efter dødsboskiftelovens § 18. Aktiver, som udleveres, overgår til beskatning hos modtageren med virkning fra og med dødsdagen. Dette harmonerer ikke med de regler, der gælder for skiftede boer, hvor overgang til beskatning hos en ny ejer konsekvent sker dagen efter begivenhedens indtræden. Jf. herved dødsboskattelovens § 96, stk. 3, der henfører dødsdagen til mellemprioroden i skattefritagne boer, § 96, stk. 4, hvorefter boperioden starter dagen efter dødsfaldet og § 35, stk. 1, hvorefter indkomstskattepligten af udloddede aktiver påhviler modtageren fra og med dagen efter den dag, hvor boets indkomstskattepligt ophørte.

Det foreslås, at bestemmelsen i § 80, stk. 1, 1. pkt., omformuleres, således at modtageren af et boudlæg fremover ikke er skattepligtig af aktiverne på selve dødsdagen, men først med virkning fra dagen efter dødsdagen. Om baggrunden herfor henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.5.

Til nr. 69

Dødsboskattelovens § 87 indeholder regler om efterbetaling af skat for indkomstår, der ligger forud for dødsåret. Bestemmelsen foreslås omformuleret.

Bestemmelsens *stk. 1* fastslår, at hvis afdøde har betalt for lidt i skat for indkomstår forud for dødsåret, hæftes der herfor efter reglerne i § 88. § 88 indeholder fælles hæftelsesregler for alle skattekrav i forbindelse med dødsfaldet, herunder også krav på boskat og mellempriorodeskat. Det foreslås, at bestemmelsen omformuleres, således at det fremgår, at udtrykket ”skat” som anvendt i § 87 også omfatter arbejdsmarkedsbidrag. Derved bringes terminologien i overensstemmelse med bl.a. skatteforvaltningsloven af 2005, hvor udtrykket ”skat” også omfatter arbejdsmarkedsbidrag.

Bestemmelsens *stk. 2* fastlægger, at SKAT har en frist på 3 måneder til at rejse et skattekrav for indkomstår før dødsåret. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT må anses for at have modtaget de nødvendige og tilstrækkelige oplysninger til at kunne gøre kravet op. Hvornår det tidspunkt indtræder, afhænger efter de gældende regler af boets behandlingsmåde, og hvornår i indkomståret dødsfaldet er sket.

Det foreslås, at reglerne ændres, så fristen fremover i alle tilfælde tidligst begynder at løbe fra udløbet af selvangivelsesfristen for det pågældende indkomstår. Desuden foreslås bestemmelsen omformuleret, så der tages hensyn til, at der efter omlægninger i selvangivelsesproceduren ikke nødvendigvis skal indgives en selvangivelse. Dette har ingen indflydelse på fristerne, idet fristerne efter skattekontrolloven for indgivelse af selvangivelse fortsat gælder for de tilfælde, hvor der *skal* indgives en selvangivelse. Om baggrunden for fristforlængelsen m.v. henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.4. Endelig foreslås bestemmelsen formuleret under hensyntagen til, at den nye arvelov har indført en formueoversigt i uskiftede boer. Der henvises herom til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.16.6.

Efter *stk. 3* gælder der en undtagelse fra *stk. 2*, hvis SKAT har anmodet om oplysninger efter skattekontrollovens § 6 C, *stk. 1*, og oplysningerne ikke kommer inden for den frist, som SKAT har sat for indgivelsen. Det foreslås, at *stk. 3* videreføres med uændret indhold.

Stk. 4 er ligeledes en undtagelse fra *stk. 2*. Bestemmelsen omhandler efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes forskudsafskrivninger, investeringsfondshenlæggelser eller indskud på etableringskonto.

Det foreslås, at bestemmelsen videreføres for så vidt angår efterbetalingskrav, der hidrører fra forskudsafskrivninger. Bestemmelsen foreslås ikke videreført for så vidt angår etableringskonto og investeringsfondshenlæggelser. For etableringskontoinnskud har bestemmelsen været uden indhold, siden efterbeskatningsreglerne blev ændret med virkning fra 1999, jf. afsnit 3.5. i de almindelige bemærkninger. Om baggrunden for, at bestemmelsen ikke foreslås videreført for investeringsfondshenlæggelser, henvises til bemærkningerne til nr. 37 m.fl.

Stk. 5 regulerer, i hvilket omfang et proklama udstedt af dødsboet efter dødsboskiftelovens kapitel 20 om proklama omfatter skattekrav for årene før dødsfaldet og for mellemprioriteten i skattefritagne dødsboer.

Det foreslås, at bestemmelsen grundlæggende bevares, men omformuleres under hensyntagen til, at den nye arvelov indfører proklama også ved uskiftet bo og i boer, der udleveres til en

efterlevende ægtefælle efter reglerne om suppleringsarv. Det foreslås således, at proklama udstedt i disse tilfælde skal omfatte skattekrav i nøjagtigt samme omfang som proklama udstedt i de skiftede boer.

Til nr. 70

Dødsboskattelovens § 88, stk. 4, om hæftelsen for efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes forskudsafskrivninger, investeringsfondshenlæggelser eller indskud på etableringskonto, foreslås ændret under hensyn til, at investeringsfondshenlæggelser ikke længere foreslås omtalt i lovens, og at efterbeskatningsordningen for etableringskontoinnskud er ændret. Om investeringsfonds henvises til de almindelige bemærkninger afsnit 3.13. og til bemærkningerne til nr. 37 m.fl. ovenfor. Om etableringskonto henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.5.

Til nr. 71

Der er tale om en konsekvensændring som følge af forslaget under nr. 72, hvorved dødsboskattelovens § 89 udvides med 6 nye stykker, stykke 6-11. Efter dødsboskattelovens § 89, stk. 1, finder skattelovgivningens almindelige regler om bl.a. forrentning tilsvarende anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven, medmindre andet følger af de øvrige stykker i paragraffen. Da de foreslåede nye stykker udgør en række fravigelser af kildeskatteloven, foreslås det, at der refereres hertil i dødsboskattelovens § 89, stk. 1.

Til nr. 72

Efter dødsboskattelovens § 89, stk. 1, finder skattelovgivningens almindelige regler om bl.a. forrentning tilsvarende anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven, medmindre andet følger af de øvrige stykker i paragraffen. Der foreslås en række nye fravigelser af kildeskatteloven.

Forslaget til nyaffattelse af *stk. 5* vedrører tidspunktet for renteberegning vedrørende mellempå- og dødsboskat. Efter den gældende affattelse finder kildeskattelovens § 59 (om frivillig indbetaling af foreløbig skat) samt kildeskattelovens §§ 61 og 62 for så vidt angår henholdsvis procentgodtgørelse og procenttillæg til sluskatten ikke anvendelse på mellempå- og dødsboskat. Det foreslås, at heller ikke reglerne i kildeskattelovens §§ 61 og 62 om forrentning, hvis udskrivningsdatoen for den første skatteberegning ligger senere end 1. oktober i året efter indkomståret skal gælde for mellempå- og dødsboskat. Datoen 1. oktober i året efter indkomståret er ikke relevant her; i nogle tilfælde er selvangivelsesfristen end ikke udløbet på det tidspunkt. Er dødsfaldet sket sent i et indkomstår, kan skæringsdagen i et ikke skattefritaget bo f.eks. være placeret efter 1. oktober i

året efter dødsåret. Forrentning af for sent betalt mellemperiode- eller dødsboskat foreslås i stedet reguleret ved det nye stk. 7.

Forslaget i *stk. 6* vedrører renter efter kildeskattelovens § 63 af ikke rettidig betaling af beløb til det offentlige. Efter kildeskattelovens § 63 skal sådanne renter opgøres en gang om året. Der foreslås indført en særregel i dødsboskatteloven, der sikrer, at sådanne renter for dødsåret og senere indkomstår opgøres og opkræves sammen med mellemperiodeskat eller dødsboskat. Hvis dødsboet er fritaget for beskatning, skal der dog hverken opgøres eller opkræves renter, medmindre der sker afsluttende skatteansættelse af mellemperioden. Hvis to boer efter afdøde skiftes hver for sig, skal rentebeløbet fordeles efter forholdet mellem mellemperiodeindkomst eller bobeskatningsindkomst i de to boer.

Forslaget i *stk. 7* vedrører for sen betaling af mellemperiode- eller dødsboskat. Det foreslås, at forrentning efter kildeskattelovens § 63 her sker pr. påbegyndt måned, indtil betaling sker. Det bemærkes, at inddrivelsesmyndigheden efter praksis foretager en sådan forrentning i dag.

Forslagene i *stk. 8-11* vedrører forrentning af dødsboskat og skat for mellemperioden, når en skatteansættelse ændres.

Efter de gældende regler i dødsboskattelovens § 89 skal skattelovgivningens almindelige regler om forfaldstidspunkt, forrentning, opkrævning og inddrivelse af personskatter finde tilsvarende anvendelse på dødsboskat og afdødes skatter i dødsåret. Der er dog i § 89, stk. 2-5, givet en række særregler.

For så vidt angår forrentning af skattekrav medfører referencen til skattelovgivningens almindelige regler, at kildeskattelovens § 63 om forrentning af restskat skal anvendes tilsvarende. Rentesatsen ifølge kildeskattelovens § 63 er renten i henhold til § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen. Opkrævningslovens § 7, stk. 2, fastsætter, at renten gælder for et kalenderår ad gangen, offentliggøres årligt og beregnes på nærmere angiven måde. Renten er i 2007 0,2 procent.

Kildeskattelovens § 63 og dødsboskattelovens § 89 indeholder dermed hjemmel til forrentning af restskat for mellemperiode og dødsboskat, hvis betaling ikke sker til tiden.

Endvidere indeholder kildeskattelovens § 62 A regler om forrentning, hvis der sker en ændring af en persons årsopgørelse. Også disse regler skal efter dødsboskattelovens § 89 anvendes tilsvarende i dødsboer. Denne bestemmelse kan imidlertid efter sit indhold ikke umiddelbart anvendes "tilsvarende" på dødsboer, idet det er foreskrevet, at rentetilskrivning

starter den 1. oktober i året efter indkomståret og, som hovedregel, vedvarer indtil udskrivningsdatoen.

Eksempel: Dødsfaldet er indtrådt 15. oktober 2008. Dødsboet er ikke fritaget for beskatning. Boet vælger at anvende 1 årsdagen for dødsfaldet, 15. oktober 2009, som skæringsdag. Dødsboets skattepligt (bobeskatningsperioden) omfatter dermed perioden 1. januar 2008 til 15. oktober 2009. Efter skæringsdagen indleverer boet boopgørelse og dødsboselvangivelse, og SKAT foretager derefter skatteansættelse af bobeskatningsperioden. Denne skatteansættelse bliver senere ændret, f.eks. fordi boet har påklaget den til Landsskatteretten, eller fordi SKAT har imødekommet en anmodning fra boet om at få skatteansættelsen genoptaget. Forrentning af eventuel restskat eller tilbagebetalingsbeløb skal - efter ordlyden af kildeskattelovens § 62 A – påbegyndes den 1. oktober 2009. På det tidspunkt er dødsboets skattepligtsperiode endnu ikke udløbet. Den første skatteansættelse af dødsboet – den, der efterfølgende bliver ændret – er derfor endnu ikke foretaget på det tidspunkt, hvor forrentningen af reguleringsbeløbet skal begynde ifølge lovteksten.

Det er i ovenstående eksempel ikke rimeligt, at forrentning af et eventuelt krav på restskat eller yderligere tilbagebetaling skal starte på et tidspunkt, hvor den første skatteansættelse i sagen endnu ikke er foretaget. Forrentning bør i stedet påbegyndes i tilknytning til, at SKAT foretager den første skatteansættelse af boet.

Det foreslås derfor, at der indsættes et regelsæt i dødsboskattelovens § 89, stk. 8-10, som regulerer forrentningen i tilfælde, hvor en skatteansættelse af et dødsbo eller en mellempriode efterfølgende ændres. Reglerne er parallelle med kildeskattelovens § 62 A for så vidt angår situationer, der udløser forrentning, og rentesatsen. Forrentningen starter imidlertid ikke som efter kildeskattelovens § 62 A den 1. oktober i året efter indkomståret, men derimod fra den 1. i den anden kalendermåned regnet fra den første skatteberegning. Forrentningen ophører på udskrivningsdatoen for den ændrede skatteberegning.

Dødsboskattelovens § 18 indeholder særregler om den særlige situation, hvor man fra starten har antaget, at et dødsbo var skattefritaget, men status i boopgørelsen er, at boet alligevel ikke er skattefritaget. Hvis der i den situation er lavet en skatteansættelse af mellemprioden, skal denne ophæves, og der skal i stedet gennemføres en skatteansættelse af dødsboet. Indbetalte beløb vedrørende mellemprioden godskrives dødsboet.

Der er efter gældende ret ingen særregler om forrentning af reguleringsbeløb, der fremkommer som konsekvens af denne ændring af boets skattemæssige status. Det findes ikke i denne situation rimeligt at pålægge hverken dødsboet eller SKAT en forpligtelse til at forrente reguleringsbeløbet. Det foreslås derfor, at der indsættes en særregel som stk. 11 i

dødsboskattelovens § 89, hvorefter der ikke skal ske forrentning i den situation, der beskrives i § 18.

Til nr. 73

Det foreslås, at definitionsbestemmelsen i dødsboskatteloven, § 96, udvides med et stykke, der definerer en afdød persons efterladte samlever. Definitionen består i en henvisning til arvelovens §§ 87-89 om efterladte samlever, som indeholder en række kriterier, som skal være opfyldt, for at samlever kan arve hinanden efter et udvidet samlevertestamente. For en udtømmende beskrivelse af, hvilke samlivsforhold der er omfattet af bestemmelsen, henvises til bemærkningerne til arvelovsforslaget, lovforslag L 100, Folketingsåret 2006-7, afsnit 15 i de almindelige bemærkninger samt specielle bemærkninger til de tre paragraffer.

Arvelovens kriterier handler hovedsagelig, men ikke udelukkende om karakteren af det forudgående samliv mellem parterne. For at kunne arve hinanden efter et udvidet samlivstestamente skal parterne således for det første leve sammen på fælles bopæl ved dødsfaldet. Samlivet anses dog ikke for ophørt, hvis den fælles bopæl er ophørt, fordi en af parterne er blevet institutionsanbragt eller er flyttet i ældrebolig.

For det andet skal parterne *enten* have levet sammen i et ægteskabslignende forhold i 2 år forud for dødsfaldet eller 2 år forud for det tidspunkt, hvor en af parterne flyttede på institution eller i ældrebolig, *eller* have, vente eller have haft fælles barn. I så fald er der ikke noget krav om, at samlivet skal have bestået i 2 år eller været ægteskabslignende.

Det foreslås, at disse kriterier også skal indgå i definitionen af de samlever, der – i begrænset omfang – skal være begunstiget efter ægtefællereglerne i dødsboskatteloven. Derimod foreslås definitionsbestemmelsen formuleret sådan, at arvelovens krav til selve testamentet ikke gælder. For at samleveren i det hele taget kan blive arving, kræves et testamente; dette ændrer dødsboskatteloven ikke ved. Men det testamente, der foreligger, behøver ikke at opfylde arvelovens krav til udvidet samlevertestamente, blot betingelserne for at arve i henhold til et sådant er til stede.

Om baggrunden for forslaget om at medtage de pågældende samlever i dødsboskatteloven henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.2.

Til nr. 75

Det foreslås at ophæve fire overgangsbestemmelser i dødsboskattelovens § 99, idet de efter deres indhold ikke længere er relevante.

Afskrivningslovens § 35 om efterbeskatning af forskudsafskrivninger indeholder i stk. 3 referencer til de bestemmelser i dødsboskatteloven, der tillader arvinger og efterlevende ægtefæller at overtage forskudsafskrivninger på de vilkår, der var gældende for afdøde.

Bestemmelsen foreslås ændret som følge af de ændrede affattelser af henholdsvis dødsboskattelovens § 39, stk. 1, og § 45, stk. 1, jf. § 1, nr. 41 og 47 i dette lovforslag. Der er tale om en ren konsekvensændring.

Til § 3

Boafgiftslovens § 13 a indeholder regler om den passivpost, der skal beregnes, når et skatterelevant aktiv udloddes med succession til en arving. Disse passivposter er omtalt i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.8. Stk. 2 giver regler for, hvilken beregnet fortjeneste der skal lægges til grund for passivpostberegningen. Sidste punktum fastslår, at ved opgørelse af fortjeneste, der ville være aktieindkomst, skal der ikke ske nedsættelse efter dødsboskattelovens § 32, stk. 2 og 4. Dødsboskattelovens § 32, stk. 2 og 4, er regler om, at visse aktieindkomster i bobeskatningsperioden skal omregnes og tillægges den skattepligtige indkomst ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten.

Som omtalt i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.3., foreslås det ved dette lovforslag, at principperne for aktiebeskatning i dødsboerne ændres. Fremover skal aktieindkomst ikke lægges sammen med den skattepligtige indkomst, men opgøres særskilt. Dødsboskattelovens § 32 indeholder derfor ikke længere regler om omberegning af aktieindkomst. Se om bestemmelsens nye formulering bemærkningerne til § 1, nr. 40.

Boafgiftslovens § 13 a, stk. 2, kan dermed ophæves.

Til § 4

Til nr. 1

Det er i etableringskontolovens § 11, stk. 1, bl.a. fastsat, at når kontohaveren dør, skal ikke-hævede indskud med tillæg af 3 pct. for hvert år fra udløbet af de indkomstår, hvori indskuddene er fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og indtil udløbet af dødsåret medregnes til den skattepligtige indkomst i dødsåret. For indskud foretaget til og med indkomståret 2001 udgør tillægget dog 5 pct. Efterbeskatningen sker efter reglerne i etableringskontolovens § 9, stk. 3.

Beskatningen i etableringskontolovens § 9, stk. 3, sker med satsen for sundhedsbidrag i personskattelovens § 8 (8 pct.) og med satserne for kommunal indkomstskat (i 2007 gennemsnitligt 24,6 pct.) og kirkeskat (i 2007 gennemsnitligt 0,7 pct.) for det indkomstår, hvor indskudsbeløbet mv. medregnes i den skattepligtige indkomst. Det hævdede indskudsbeløb, der er fradraget i indkomståret 2002 eller senere, beskattes således med 33,3 pct. i en gennemsnitskommune. Det indebærer, at de hævdede etableringskontoindskud - i princippet - beskattes med en sats, der modsvare fradragsværdien af indskuddene. For indskud, der er fradraget til og med indkomståret 2001, anvendes dog satsen for indkomstskat efter personskattelovens § 6 (bundskatteprocenten) og satserne for de kommunale og amtskommunale indkomstskatter og kirkelige skatter. Da bundskatteprocenten i 2007 er 5,48 pct., beskattes det hævdede indskudsbeløb i disse tilfælde således med 38,8 pct. i en gennemsnitskommune.

Efterbeskatning i dødsåret harmonerer ikke med dødsboskattelovens regler om efterbetaling af skattebeløb. Dødsboskattelovens § 87 omhandler tilfælde, hvor afdøde har betalt for lidt i skat for år forud for dødsåret, og angiver, inden for hvilke frister SKAT skal anmelde krav over for boet om, at for lidt betalt skat skal betales. Efter dødsboskattelovens § 87, stk. 4, skal efterbetalingskrav, der hidrører fra afdødes etableringskontoindskud, fremsættes senest 2 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen har modtaget meddelelse om, at afdødes ægtefælle ikke skal overtage afdødes etableringskontoindskud efter dødsboskattelovens § 43, stk. 3. Da beskatningen af ikke-hævdede indskud på etableringskonto sker i dødsåret i stedet for i indskudsårene, giver bestemmelsen i dødsboskattelovens § 87 om etableringskontoindskud ikke mening. Indtil 1999 skete efterbeskatningen ved kontohaverens død imidlertid i indskudsårene således, at der frem til dette tidspunkt ikke var nogen regelkonflikt.

Der er endvidere en regelkonflikt mellem den efterbeskatning, der ifølge etableringskontoloven skal ske i tilfælde af kontohaverens død, og efterbeskatningen i dødsboskatteloven med hensyn til størrelsen af skatten. Beskatning i dødsboet sker med satsen for enten mellempriodeskat eller med satsen for dødsboskat. Satsen er i begge tilfælde 50 pct., mens beskatningen er ca. 33,3 pct. henholdsvis 38,8 pct. afhængig af indskudsåret, når efterbeskatningen gælder en person i levende live. Der sker dermed en lidt højere beskatning, når ikke-hævdede etableringskontoindskud beskattes i dødsboet i tilfælde, hvor afdøde ikke efterlader sig en ægtefælle, eller en eventuel efterlevende ægtefælle ikke ønsker at overtage afdødes indskud. Den højere beskatning kan ikke nærmere begrundes.

Det foreslås, at regelkonflikten løses ved fastsætte, at i tilfælde af kontohaverens død skal ikke-hævdede indskud medregnes med tillæg af 3 pct. henholdsvis 5 pct. for hvert år fra udløbet af de enkelte indskudsår og indtil udløbet af det indkomstår, hvori den periode, for hvilken beskatningen sker efter dødsboskatteloven, udløber.

Den periode, for hvilken beskatningen sker efter dødsboskatteloven kan strække sig over flere indkomstår. Af hensyn til opgørelsen af 3 pct.s-tillægget henholdsvis 5 pct.s-tillægget, dvs. hvor mange år der skal beregnes tillæg for, er det nødvendigt at fastsætte et tidspunkt for, hvornår etableringskontoindskuddene senest skal medregnes til den skattepligtige indkomst for dødsboet. Det foreslås, at der skal beregnes tillæg til og med udløbet af det indkomstår, hvori den periode, for hvilken der sker beskatning efter dødsboskatteloven, udløber. Det foreslås, at etableringskontoindskuddene skal medregnes til den skattepligtige indkomst for dødsboet i samme indkomstår, dvs. i det indkomstår, hvori den periode, for hvilken der sker beskatning sker efter dødsboskatteloven, udløber.

Ved den periode for hvilke der sker beskatning efter dødsboskatteloven, forstås mellemprioden, hvis dødsboet er fritaget for beskatning efter dødsboskattelovens § 6, og bobeskatningsperioden, hvis boet ikke er fritaget for beskatning. Hvis boet er overtaget af en efterlevende ægtefælle efter reglerne i dødsboskattelovens kapitel 10, sker efterbeskatningen i den skatteansættelse vedrørende afdøde i dødsåret, der foretages efter dødsboskattelovens § 62.

Der foreslås i dødsboskattelovens § 9 og § 22 regler om, at hævede etableringskontoindskud skal medregnes til den skattepligtige indkomst i mellemprioden henholdsvis bobeskatningsperioden. For indskud fradraget i indkomståret 2002 eller senere medregnes kun 66,7 pct. og for indskud fradraget i indkomståret 2001 eller tidligere medregnes kun 77,6 pct.

Når kun 2/3 af etableringskontoindskuddene fradraget i indkomståret 2002 eller senere, medregnes til den skattepligtige indkomst for dødsboet, der beskattes med en skattesats på 50 pct., opnås en effektiv beskatning af indskuddene på 33,3 pct. svarende til den beskatning i en gennemsnitskommune, der sker, når etableringskontoindskuddene hæves i levende live.

Når 77,6 pct. af etableringskontoindskuddene fradraget i indkomståret 2001 eller tidligere, medregnes til den skattepligtige indkomst for dødsboet, der beskattes med en skattesats på 50 pct., opnås en effektiv beskatning af indskuddene på 38,8 pct. svarende til den beskatning i en gennemsnitskommune, der sker, når etableringskontoindskuddene hæves i levende live. Når satsen for indskud foretaget for disse år er højere, skyldes det, at efterbeskatningen i levende live for disse år som nævnt ovenfor også er tilsvarende højere.

Der henvises til lovforslagets § 1, nr. 16 og 34.

Til nr. 2

Der er tale om en ren konsekvensændring som følge af forslaget under § 1, nr. 53.

Etableringskontolovens § 11, stk. 4, indeholder referencer til en række bestemmelser i dødsboskatteloven om overtagelse af etableringskontoindskud, bl.a. til § 59, stk. 2, nr. 3, om en efterlevende ægtefælles indtræden i afdødes skattemæssige stilling ved uskiftet bo m.v. Som følge af forslag om at ophæve dødsboskattelovens § 59, stk. 2, nr. 2, bliver det nuværende nr. 3 til nr. 2.

Til § 5

Til nr. 1 og 2

Kildeskattelovens § 5 C er en del af de såkaldte grænsegængerregler (kildeskattelovens §§ 5A-5D). Disse regler har til formål at ligestille begrænset skattepligtige (personer med bopæl i udlandet), der har hovedparten af deres indkomst fra lønarbejde eller selvstændig virksomhed i Danmark, med fuldt skattepligtige (personer med bopæl i Danmark) for så vidt angår deres familiemæssige og personlige forhold.

Hovedprincippet i grænsegængerreglerne er, at begrænset skattepligtige, som har mindst 75 pct. af deres samlede indkomst fra lønarbejde eller selvstændig virksomhed i Danmark, kan opgøre deres skattepligtige indkomst efter reglerne for fuldt skattepligtige. Dermed kan den begrænset skattepligtige få fradrag i Danmark for udgifter, som ikke vedrører erhvervsindsigten af den indkomst, som Danmark kan beskatte.

Der gives dog kun fradrag for udgifter, der vedrører den begrænset skattepligtiges familiemæssige og personlige forhold. Et typisk eksempel er renteudgifter vedr. prioritetslån i familiens bolig. Der gives derimod ikke fradrag ved indkomstopgørelsen i Danmark for andre udgifter, eksempelvis underskud ved erhvervsmæssig virksomhed i hjemlandet.

Efter kildeskattelovens § 5 C, stk. 1, får begrænset skattepligtige, der opfylder de nævnte kriterier, beregnet skatten på samme måde som fuldt skattepligtige. Er den begrænset skattepligtige gift, og har ægtefællerne ved indkomstårets udgang samme bopæl, anses den anden ægtefælle ved skatteberegningen af grænsegængerens for at være fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1. Hermed har grænsegængerens mulighed for at overføre ægtefællens uudnyttede personfradrag efter personskattelovens regler på samme måde som fuldt skattepligtige.

Afgår grænsegængerens ægtefælle ved døden i løbet af indkomståret, kan ægtefællen ved skatteberegningen ikke anses som fuldt skattepligtig, og grænsegængerens har dermed – i modsætning til fuldt skattepligtige ægtefæller – ikke adgang til at overføre uudnyttet personfradrag fra ægtefællen fra tidspunktet fra indkomstårets begyndelse til dødsdagen (det vil sige den periode, der i dødsboskattelovens terminologi betegnes mellempærioden).

Det foreslås ved indsættelse af et nyt punktum i kildeskattelovens § 5 C, stk. 2, at hvis grænsegængerens ægtefælle afgår ved døden i løbet af indkomståret, anses afdøde ved

grænsegængerens skatteberegning for at have været fuldt skattepligtig til Danmark i perioden fra indkomstårets begyndelse til og med dødsdagen (mellempærioden). Det skal være en betingelse, at ægtefællerne har samme bopæl ved dødsfaldet. Herved får grænsegængereren i modsætning til i dag mulighed for at overføre uudnyttet personfradrag for ægtefællen i mellempærioden.

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.15.

Til nr. 3 og 4

Ændringerne er konsekvenser af forslaget under § 1, nr. 72, hvor der foreslås en række præciseringer i rentebestemmelserne i dødsboskattelovens § 89.

Kildeskattelovens § 23, stk. 1, fastslår som hovedregel, at personlige skatter ikke er fradragsberettigede i skattepligtig indkomst. Det samme gælder en række tillæg til og renter af skattekrav, der opgøres efter regler i kildeskatteloven. Tilsvarende fremgår det af § 23, stk. 3, at renter, der er knyttet til tilbagebetaling af skatter, ikke er skattepligtige.

Dødsboskattelovens § 89 indeholder en hovedregel om, at skattelovgivningens almindelige bestemmelser om bl.a. forrentning, opkrævning og inddrivelse af personskatter finder tilsvarende anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven. Det betyder bl.a., at de bestemmelser i kildeskatteloven, der er nævnt i kildeskattelovens § 63, stk. 1 og 3, efter gældende ret finder anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven. Dog indeholder dødsboskattelovens § 89 visse særregler.

Ved § 1, nr. 72, foreslås imidlertid en række udvidelser og præciseringer af rentebestemmelserne vedrørende skatter efter dødsboskatteloven. For det nærmere indhold heraf henvises til bemærkningerne til bestemmelsen. Forslagene er særregler, der afviger fra kildeskattelovens almindelige regler, og betyder, at kildeskattelovens rentebestemmelser fremover kun vil finde anvendelse på skatter efter dødsboskatteloven i begrænset omfang.

Forslagene til de nye rentebestemmelser tilsigter ikke at ændre ved den gældende hovedregel i kildeskattelovens § 23 om, at renterne er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Det foreslås derfor, at kildeskattelovens § 23 fremover skal indeholde udtrykkelige referencer til de relevante rentebestemmelser i dødsboskatteloven.

Til § 6

Det foreslås, at det særlige regelsæt i konkursskattelovens kapitel 13 A om den skattemæssige behandling af insolvente dødsboer ophæves i forbindelse med, at disse boer overgår til behandling efter dødsboskattelovens regler. Der henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.9., og til bemærkningerne til dødsboskattelovens § 52, jf. § 1, nr. 29 og 48.

Den nye arvelov og følgeloven hertil indeholder regler, der skal styrke en samlevers stilling i tilfælde af, at den anden samlever dør. Som det fremgår af de almindelige bemærkninger afsnit 3, finder Skatteministeriet, at dødsboskattereglerne bør tilpasses, således at de i højere grad end hidtil muliggør, at en efterladt samlever kan overtage fast ejendom. Det foreslås således, at visse af bestemmelserne i dødsboskattelovens kapitel 7 om beskatningen af en efterlevende ægtefælle også skal gælde for efterladte samlevere. Det gælder bl.a. dødsboskattelovens § 43, stk. 4, hvorefter kursgevinstlovens § 22, stk. 4, gælder ved udlodning af fast ejendom.

En afdød persons efterladte samlever foreslås i lovforslagets § 1, nr. 73 (forslaget til dødsboskattelovens § 96, stk. 5) defineret som en person, der ved dødsfaldet opfylder betingelserne for at kunne arve afdøde efter et udvidet samlevertestamente, jf. arvelovens §§ 87-89. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 73.

Kursgevinstlovens § 22, stk. 3 og 4, indeholder regler om beskatning af gevinst, som debitor opnår ved ekstraordinær hel eller delvis indfrielse af et kontantlån i danske kroner. Som udgangspunkt skal gevinsten beskattes.

Efter den gældende bestemmelse i § 22, stk. 4, 2. og 3. pkt., skal gevinsten ikke beskattes ved indfrielse, som sker i forbindelse med en efterlevende ægtefælles overtagelse af en fast ejendom i forbindelse med skifte af et dødsbo eller udlevering til ægtefællen, herunder til hensiddens i uskiftet bo. Det gælder dog kun, såfremt den afdøde ægtefælle på tidspunktet for dødsfaldet var ejer af den faste ejendom.

Det foreslås, at der i stk. 4 efter 3. pkt. (som 4. og 5. pkt.) indsættes bestemmelser om, at gevinsten heller ikke skal beskattes ved indfrielse, som sker i forbindelse med, at en efterladt samlever, som defineret i dødsboskattelovens § 96, stk. 5, overtager en fast ejendom i forbindelse med skifte af et dødsbo. Det skal dog kun gælde, såfremt den afdøde samlever på tidspunktet for dødsfaldet var ejer af den faste ejendom.

Indfrielsen skal, jf. gældende 4 pkt., der med den foreslåede ændring bliver 6. pkt., sammenholdt med stk. 3, 2. pkt., ske inden for en periode fra 6 måneder før til 6 måneder efter udlodningstidspunktet.

Om baggrunden for forslaget henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.2.

Efter ligningslovens § 9 F kan der gives et særligt "grænsegængerfradrag", når følgende

betingelser alle er opfyldt:

1. Skatteyderen skal være begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst (dvs. den pågældende skal bo i udlandet og arbejde i Danmark).
2. Skatteyderen skal være gift ved udgangen af indkomståret.
3. Skatteyderen skal have samme bopæl som ægtefællen ved udgangen af indkomståret.
4. Ægtefælles må ikke have opnået skattenedsættelse gennem et personfradrag her i landet.

Når disse betingelser er opfyldt, kan skatteyderen få et særligt fradrag – det såkaldte grænsegængerfradrag – på 39.500 kr. (2007-niveau), dvs. et fradrag svarende til det personfradrag, som ægtefællen ikke har adgang til. Omfatter indkomstansættelsen en periode på mindre end et år, gives grænsegængerfradraget forholdsmæssigt.

Grænsegængerfradraget skal således kompensere for, at personskatteloven ikke giver gifte begrænset skattepligtige personfradrag for ægtefællen. Som nævnt er det en betingelse for at få grænsegængerfradrag, at den skattepligtige er gift og har samme bopæl som ægtefællen ved udgangen af indkomståret. Afgår ægtefællen ved døden i løbet af indkomståret, har den skattepligtige således ikke adgang til grænsegængerfradrag for det pågældende indkomstår – heller ikke for tiden fra indkomstårets begyndelse frem til dødsdagen (den periode, der i dødsboskattelovens terminologi betegnes mellemprioroden).

Det foreslås ved en ændret affattelse af ligningslovens § 9 F, at hvis den skattepligtiges ægtefælle afgår ved døden i løbet af indkomståret, kan den skattepligtige oppebære grænsegængerfradrag i et antal måneder fra indkomstårets begyndelse til og med den måned, hvori ægtefællen er død. Det skal være en betingelse, at ægtefællerne har samme bopæl ved dødsfaldet. I modsætning til i dag fortabes adgangen til grænsegængerfradrag således ikke fra indkomstårets begyndelse, men først fra første månedsskifte efter dødsfaldet.

Om baggrunden for forslaget henvises til de almindelige bemærkninger, afsnit 3.15.

Til § 9

Til nr. 1

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse indeholder regler om skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed til aktieselskab eller anpartsselskab. Lovens regler kan anvendes, såfremt betingelserne i § 2 er opfyldt.

Ifølge § 2, stk. 1, nr. 1, er det en betingelse, at ejeren af virksomheden på omdannelsestidspunktet er undergivet fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 (dvs. en fysisk person) eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, (dvs. et dødsbo) og efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark

Ifølge § 2, stk. 1, nr. 6, sammenholdt med § 3, stk. 1, er det en betingelse, at omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter statusdatoen for det sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed, og at ejeren indsender de dokumenter, der er foreskrevet i selskabslovgivningen, til

SKAT senest en måned efter omdannelsen.

Som nævnt i de almindelige bemærkninger, afsnit 3.7., betyder reglen om op til 6 måneders tilbagevirkende kraft, at selv om dødsboer kan anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, er det i praksis kun muligt at opfylde lovens krav, hvis dødsfaldet sker inden for de første 3-4 måneder af det efterfølgende regnskabsår. Sker dødsfaldet i sidste halvdel af året, er det objektivt umuligt at opfylde kravene. Sker dødsfaldet mere end 3-4 måneder inde i regnskabsåret, bevirker den tid, der forløber fra dødsfaldet og indtil skifteretten har truffet beslutning om boets behandling og udleveret boet til arvingerne eller en bobestyrer, at der i praksis ikke er tid til at beslutte og gennemføre en virksomhedsomdannelse inden for de 6 måneder.

Det foreslås derfor at supplere den gældende regel om 6 måneders tilbagevirkende kraft med en regel om, at hvis ejeren er et dødsbo, skal omdannelsen finde sted senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog således, at hvis boets behandlingsmåde først afgøres senere end 4 måneder efter dødsfaldet, skal omdannelsen finde sted senest 2 måneder efter, at afgørelsen er truffet.

Den foreslåede frist anvendes i forskellige andre sammenhænge i dødsboskatteloven og er således kendt af bobehandlerne.

Det foreslås endvidere, at § 2, stk. 1, nr. 6, rent redaktionelt deles op i et nr. 6 indeholdende fristen, inden for hvilken omdannelsen skal foretages, og et nr. 7 indeholdende betingelsen om, at ejeren senest 1 måned efter omdannelsen skal indsende de dokumenter, der er foreskrevet i selskabslovgivningen til SKAT.

Til nr. 2

Der er tale om en konsekvensrettelse som følge af ændringen under nr. 1, hvorved den gældende § 2, stk. 1, nr. 6, i virksomhedsomdannelsesloven deles op i nr. 6 og nr. 7

Til § 10

Det foreslås, at lovens ikrafttrædelsestidspunkt skal falde sammen med ikrafttrædelsestidspunktet for den nye arvelov, 1. januar 2008. Loven skal finde anvendelse i forbindelse med dødsfald, der er sket efter ikrafttrædelsen. Ved skifte af uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live, hvor beskatningen ikke er udløst af et dødsfald, skal tidspunktet for indgivelsen af skifteanmodningen dog være afgørende.

Bilag	
Lovforslaget sammenholdt med gældende lov	
<i>Gældende regler</i>	<i>Lovforslag</i>
	§ 1

Gældende regler

Lovforslag

§ 1

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende regler

Lovforslaget

[Klik og indtast tekst]

§ 1

[Klik og indtast tekst]).