

Artikler

341

Praksisændring vedrørende skattefritagelse for dødsboer

af Karsten Gianelli, Senior Counsel, CORIT Advisory PIS

Landsskatteretten har med en afgørelse fra august 2012 overraskende lempet på betingelserne for skattefritagelse for dødsboer efter gifte personer, og afgørelsen er taget til efterretning af skatteministeriet. Praksisændringen betyder, at en række dødsboer, som fra 2009 har været anset som skattepligtige, nu er skattefritagne, nemlig dødsboer, hvor aktiverne i fællesboet/fællesformuen oversteg 2.595.100 kr., men var under 5.190.200 kr.

1. Indledning

Den 30/8 2012 afsagde Landsskatteretten en kendelse (offentliggjort som TfS 2012, 660), som indebar et brud med mange års praksis vedrørende fortolkningen af reglerne om dødsboers skattefritagelse.

Skatteministeriet har valgt at acceptere Landskatterettens ændring af fortolkningen og SKAT har derfor den 11/12 2012 udsendt et styresignal (TfS 2013, 24) om den ændrede praksis og om mulighederne for genoptagelse af skatteansættelsen for afsluttede boer med dødsfald i 2009 eller senere.

Formålet med denne artikel er at beskrive historikken bag problemstillingen, baggrunden for Landskatterettens kendelse og effekterne af SKATs styresignal, både i relation til den nye retstilstand og til mulighederne for og effekterne af genoptagelse af afsluttede dødsboer.

2. Baggrund og historik

Baggrunden for sagen er bestemmelsen i DBSL § 6, stk. 1, om skattefritagelse for mindre boer. De relevante dele af bestemmelsen har – med virkning for boer efter personer, der er afgået ved døden den 1/7 2008 eller senere – følgende ordlyd:

“Et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat af den i §§ 4 og 5 omhandlede indkomst ... hvis boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen ... hver især ikke overstiger et grundbeløb på 2.595.100 kr. (2010-niveau).”

Den del af bestemmelsen, som Landsskatteretten tog stilling til i sin afgørelse, er spørgsmålet om, hvorledes man i relation til skattefritagelsen definerer henholdsvis “boets aktiver” og “boets nettoformue” når afdøde var gift og havde fælleseje. Bestemmelsen har på dette punkt været uændret siden gennemførelsen af dødsboskatteloven, som fra 1/1 1997 afløste de hidtil gældende regler i kildeskatteloven.

De relevante begreber – boets aktiver og boets nettoformue – er ikke nærmere defineret i bestemmelsen eller i dødsboskatteloven i øvrigt.

Skattemyndighederne har hidtil fortolket bestemmelsen således, at når man skulle tage stilling til, om boet efter en gift person var skattefritaget eller ej, så skulle beløbsgrænsen sættes i forhold til aktiverne og nettoformuen i det samlede fællesbo samt afdødes eventuelle særeje, hvis

de to boer blev skiftet samtidig i forbindelse med dødsfaldet.

Baggrunden for denne fortolkning er først og fremmest, at der i bemærkningerne til § 6 i det oprindelige forslag til dødsboskatteloven er anført følgende:

“Hvis afdøde ved dødsfaldet var gift, og der var fælleseje og/eller skilsmissesæreje i ægteskabet, omfatter boopgørelsen såvel afdødes som den længstlevende ægtefælles formue, og beløbsgrænserne anvendes således på den samlede formue.”

I bemærkningerne henvises der desuden til, at beløbsgrænserne også efter de hidtil gældende regler i KSL § 16 anvendtes på hele fællesboet. I relation hertil bør det bemærkes, at der på dette punkt var en markant forskel på den gamle bestemmelse i KSL § 16 og den nugældende bestemmelse i DBSL § 6, nemlig at det direkte fremgik af KSL § 16, jf. KSL § 18, at beløbsgrænserne for skattefritagelse skulle vurderes i forhold til det samlede fællesbo, mens dette ikke fremgår af DBSL § 6. Som det kan ses nedenfor, har denne forskel formentlig haft betydning for Landskatterettens kendelse, hvor den hidtidige fortolkning af DBSL § 6 blev tilsidesat.

Inden den omtalte Landsskatteretskendelse har der også tidligere været rejst spørgsmålstejn ved, om der var lovhjemmel til at medregne den efterlevende ægtefælles boslod ved afgørelsen af, om boet efter en gift person opfyldte de beløbsmæssige betingelser for skattefritagelse efter DBSL § 6.

Det skete, da professor Rasmus Feldthusen fra Københavns Universitet rejste spørgsmålet for Folketingets Skatteudvalg i forbindelse med en revision af dødsboskatteloven i 2008. I sit svar på spørgsmålet til Skatteudvalget fastholdt skatteministeren dog den anlagte fortolkning, bl.a. under henvisning til de ovenfor citerede bemærkninger til lovforslaget til dødsboskatteloven.

3. Landsskatterettens kendelse

Spørgsmålet om lovligheden af Skattemyndighedernes fortolkning af skattefritagelsesbestemmelserne i DBSL § 6 blev herefter først rejst i

den sag, som Landsskatteretten har taget stilling til i TfS 2013, 24.

Den pågældende sag drejede sig om boet efter en gift person, der var afgået ved døden i 2009. Det samlede fællesbo var opgjort til 2.633.615 kr. Da dette beløb oversteg beløbsgrænsen for skattefritagelse i DBSL § 6, var boet i første omgang blevet behandlet som et skattepligtigt bo.

I 2011 anmodede boets repræsentant imidlertid om, at boet blev genoptaget. Anmodningen var begrundet med, at repræsentanten ikke fandt, at boet var skattepligtigt, da det efter hans opfattelse var værdien af afdødes boslod – og altså ikke værdien af det samlede fællesbo – der skulle anvendes ved afgørelsen af, om boet lå over eller under beløbsgrænserne for skattefritagelse i DBSL § 6. Repræsentanten henviste i den forbindelse bl.a. til, at den direkte lovhjemmel til at medregne længstlevendes boslod, som fandtes i de tidligere gældende bestemmelser i KSL §§ 16 og 18, netop ikke var videreført i ordlyden af DBSL § 6.

Hvis beregningen alene blev foretaget med udgangspunkt i afdødes boslod, ville såvel aktiverne som nettoformuen ligge under beløbsgrænsen for skattefritagelse.

I først omgang afviste SKAT anmodningen under henvisning til den fortolkning, som hidtil havde været anlagt. SKAT henviste i den forbindelse både til de ovenfor citerede bemærkninger til det oprindelige lovforslag, og til det ovenfor omtalte svar, som skatteministeren i 2008 havde givet Skatteudvalget.

Sagen blev herefter indbragt for Landsskatteretten, der – til overraskelse for de fleste – gav boet medhold. Landsskatteretten konkluderede, at der ikke efter ordlyden af DBSL § 6 er mulighed for at foretage en udvidende fortolkning, hvorefter længstlevendes boslod skal medregnes ved opgørelsen af, om bundgrænsen for skattefritagelse er overskredet eller ej.

Landsskatteretten fandt således, at der ikke var fornøden lovhjemmel til den anlagte fortolkning, uanset den var forudsat i lovens bemærkninger og havde været lagt til grund i en mangeårig administrativ praksis.

Landsskatterettens præmisser er meget klare, og kan tages som udtryk for, at enhver fortolk-

ning af en lovbestemmelse skal have utvetydig hjemmel i bestemmelsens ordlyd, og at dette naturligtvis også gælder den fortolkning, som foretages i bemærkningerne til et lovforslag.

4. SKATs styresignal Tfs 2013, 24

Skatteministeriet meddelte allerede i oktober i 2012, at man ikke ville indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene, og at man således accepterede den fortolkningsændring, som kendelsen var udtryk for.

Dette er nu bekræftet med SKATs styresignal Tfs 2013, 24 af 11/12 2012, som dels præciserer den herefter gældende fortolkning af skattefritagelsesbestemmelsen i DBSL § 6, dels beskriver mulighederne for genoptagelse af skatteansættelsen for allerede afsluttede dødsboer.

4.1. Ny fortolkning

Det fremgår af styresignalet, at når der er tale om dødsboer efter gifte personer, der har fællesje, så skal beløbsgrænsen for skattefritagelse i DBSL § 6, stk. 1 vurderes i forhold til størrelsen af henholdsvis,

- Aktiverne, opgjort som de aktiver, der indgår i afdødes boslod med tillæg af aktiverne i afdødes eventuelle særeje. Dette beløb skal så efter DBSL § 6, stk. 5, reduceres med værdien af de faste ejendomme, som kan sælges skattefrit efter den såkaldte parcelhusregel i EBL §§ 8 eller 9, stk. 1.
- Nettoformuen, opgjort som afdødes boslod med tillæg af afdødes eventuelle særeje.

Her skal man indledningsvis være opmærksom på, at man i ægteskaber med formuefællesskab, dvs. fælleseje, dels opererer med ægtefællernes bodele, dels med ægtefællernes boslodder.

Selv om der er fælleseje, er udgangspunktet efter § 16, stk. 1, i lov om ægteskabets retsvirkninger, at hver ægtefælle som udgangspunkt fuldt ud råder over sine egne aktiver (særråden) og hæfter alene for sin egen gæld (særhæften). De aktiver og passiver, som på denne måde henføres til ægtefællerne, udgør deres bodele.

Ved opløsning af formuefællesskabet har hver enkelt ægtefælle derimod efter § 16, stk. 2, i lov

om ægteskabets retsvirkninger ret til at udtage halvdelen af fællesboet, uanset fordelingen af fællesboet på ægtefællernes bodele. Denne halvdel af fællesboet udgør ægtefællens boslod.

I den forbindelse skal man være opmærksom på, at det kun er ægtefællernes positive bodele, der indgår i opgørelsen af det fællesbo, som herefter fordeles på to lige store boslodder. Hvis den ene ægtefælle således har en negativ bodel, så indgår den ikke i opgørelsen af fællesboet og derfor heller ikke i boslodsudvekslingen. Hvis ægtefælle 1 har positiv bodel og ægtefælle 2 har negativ bodel, så opgøres boslodderne således:

- Ægtefælle 1's boslod udgør halvdelen af dennes positive bodel.
- Ægtefælle 2's boslod består af den anden halvdel af ægtefælle 1's positive bodel med fradrag af hele ægtefælle 2's negative bodel.

Det fremgår af styresignalet, at afdødes boslod netop beregnes efter principperne i § 16, stk. 2, i lov om ægteskabets retsvirkninger som halvdelen af værdien af de beholdne nettobodele (her må det dog forudsættes, at det alene er positive nettobodele, som skal medregnes), og det præciseres, at det er værdierne i boopgørelsen, som skal lægges til grund ved opgørelsen af bosloddens størrelse. Det er den herefter opgjorte værdi af afdødes boslod, som skal sættes i forhold til beløbsgrænsen for nettoformuen i DBSL § 6, stk. 1.

For så vidt angår opgørelsen af aktiverne, så skal opgørelsen ske med udgangspunkt i de aktiver i begge ægtefællers bodele, der indgår i boslodsudvekslingen, hvilket som udgangspunkt vil omfatte alle de aktiver, der indgår i fællesformuen, med mindre én af ægtefællerne har negativ bodel. Dette beløb skal efter DBSL § 6, stk. 5, reduceres med den opgjorte værdi af de faste ejendomme, der ville kunne afstås skattefrit efter den såkaldte parcelhusregel i EBL §§ 8 eller 9, stk. 1, og som indgår i boslodsudvekslingen. Det er så halvdelen af den herefter opgjorte værdi, der udgør den værdi af aktiverne i afdødes boslod, som skal sættes i forhold til beløbsgrænsen for aktiverne i DBSL § 6, stk. 1.

Beløbsgrænsen er for både aktiverne og netto-

formuen på 2.595.100 kr. Som følge af suspensionen af pristalsreguleringen af de skattemæssige beløbsgrænser, vil denne beløbsgrænse tidligst blive pristalsreguleret med virkning for 2014.

Beregningerne i forhold til beløbsgrænserne efter den nye fortolkning er i styresignalet illustreret med følgende 3 eksempler:

Eksempel 1 (Begge ægtefæller har positive bodele – Intet særeje)

Opgørelse af bodele:

	Afdøde	Længstlevende	Fællesformue
Andre aktiver	1.000.000	2.000.000	3.000.000
Ejendom omfattet af EBL § 8	3.000.000	5.000.000	8.000.000
Samlede aktiver	4.000.000	7.000.000	11.000.000
Passiver	-1.500.000	-3.500.000	-5.000.000
Nettoformue	2.500.000	3.500.000	6.000.000

Opgørelse af boslodder:

Fællesformue	6.000.000
Afdødes boslod 50 pct.	3.000.000
Længstlevendes boslod 50 pct.	3.000.000

Opgørelse af afdødes aktiver

50 pct. af aktiverne i fællesformuen	5.500.000
-50 pct. af ejendomme, der kan sælges skattefrit	-4.000.000
Afdødes relevante aktiver	1.500.000

I dette tilfælde ligger aktiverne på 1.500.000 kr. under beløbsgrænsen på 2.585.100 kr., mens nettoformuen (boslodden) på 3.000.000 kr. ligger over beløbsgrænsen. Boet er derfor ikke skattefritaget.

Eksempel 2 (Den ene ægtefælle har negativ bodel)

Opgørelse af bodele:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Andre aktiver	2.000.000	100.000
Ejendom omfattet af EBL § 8	5.000.000	3.000.000
Samlede aktiver	7.000.000	3.100.000
Passiver	-1.000.000	-3.500.000
Nettoformue	6.000.000	-400.000

Opgørelse af boslodder:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Nettoformue	6.000.000	-400.000
Boslodsudveksling(som alene omfatter Ægtefælles 1's positive formue, men ikke Ægtefælle 2's negative formue)	-3.000.000	3.000.000
Boslod	3.000.000	2.600.000

Hvis Ægtefælle 1 dør og Ægtefælle 2 er længstlevende ægtefælle, opgøres aktiverne og nettoformuen i relation til DBSL § 6 således:

Ægtefælle 1's boslod er, jf. ovenfor, opgjort til 3.000.000 kr.

Opgørelse af afdødes aktiver:

50 pct. af aktiverne i den formue, som omfattes af boslodsudvekslingen, altså alene Ægtefælles 1's positive bodel	3.500.000
-50 pct. af de ejendomme, der kan sælges skattefrit, og som omfattes af boslodsudvekslingen, altså alene Ægtefælles 1's andel af ejendommen	-2.500.000
Afdødes relevante aktiver	1.000.000

I dette tilfælde ligger aktiverne på 1.000.000 kr. under beløbsgrænsen på 2.585.100 kr., mens nettoformuen (bosloden) på 3.000.000 kr. ligger over beløbsgrænsen. Boet er derfor ikke skattefritaget.

Hvis Ægtefælle 2 dør og Ægtefælle 1 er længstlevende ægtefælle, opgøres aktiverne og nettoformuen i relation til DBSL § 6 således:

Ægtefælle 2's boslod er, jf. ovenfor, opgjort til 2.600.000 kr.

Opgørelse af afdødes aktiver

Ægtefælle 2's egne andre aktiver (medregnes 100 pct., da Ægtefælle 2's negative bodel ikke indgår i boslodsudvekslingen)	100.000
50 pct. af den del af Ægtefælle 1's aktiver, som overtages ved boslodsudvekslingen, og som ikke består af ejendomme, der kan sælges skattefrit	1.000.000
Afdødes relevante aktiver	1.100.000

I dette tilfælde ligger aktiverne på 1.100.000 kr. under beløbsgrænsen på 2.585.100 kr., mens net-

toformuen (boslodden) på 2.600.000 kr. ligger over beløbsgrænsen. Boet er derfor ikke skattefritaget.

Eksempel 3 (Afdøde har både fællesformue og særeje)

	Samlet fælleseje	Afdødes særeje
Andre aktiver	1.000.000	2.000.000
Ejendom omfattet af EBL § 8	3.000.000	5.000.000
Samlede aktiver	4.000.000	7.000.000
Passiver	-1.500.000	-3.500.000
Nettoformue	2.500.000	3.500.000

Opgørelse af afdødes nettoformue:

50 pct. af nettoformuen i fællesejet	1.250.000
Nettoformuen i særejet	3.500.000
Samlet nettoformue	4.750.000

Opgørelse af afdødes aktiver

50 pct. af den del af aktiverne i fællesformuen, der ikke består i fast ejendom omfattet af EBL § 8	500.000
Aktiver i særejet, der ikke består i fast ejendom omfattet af EBL § 8	2.000.000
Afdødes relevante aktiver	2.500.000

I dette tilfælde ligger aktiverne på 2.500.000 kr. under beløbsgrænsen på 2.585.100 kr., mens nettoformuen på 4.750.000 kr. ligger over beløbsgrænsen. Boet er derfor ikke skattefritaget.

4.2. Genoptagelse

Det er anført i styresignalet, at den ændrede fortolkning kan gøres gældende for dødsboer, hvor dødsfaldet er sket i 2009 eller senere.

De afsluttede boer, som vil blive påvirket af praksisændringen, er de boer, som blev anset som skattepligtige efter den tidligere gældende praksis, men som vil opfylde betingelserne for skattefritagelse efter den nye fortolkning. Det vil således omfatte dødsboer efter gifte personer, hvor aktiverne eller nettoformuen i fællesboet oversteg 2.595.100 kr., men hvor både afdødes boslod og afdødes boslodsandel af de fælles aktiver er under dette beløb. Dette vil som hovedregel derfor omfatte boer, hvor såvel aktiverne

som nettoformuen i fællesboet var lavere end 5.190.200 kr.

Som følge af suspensionen af pristalsreguleringen af de skattemæssige beløbsgrænser er beløbsgrænsen for både aktiverne og nettoformuen for alle de relevante år fra og med 2009 på 2.595.100 kr.

Det er efter styresignalet en forudsætning for genoptagelse og ændring af boets indkomstbeskatning til en skattefritagelse, at skiftet af boet på arvingernes anmodning genoptages af skifteretten.

En ændring af boets status fra skattepligtigt til skattefritaget vil først og fremmest betyde, at den indkomstskat, som boet har betalt, kan kræves tilbagebetalt fra SKAT. Genoptagelsen af skiftet ved skifteretten vil dermed betyde, at der vil blive foretaget en beregning af yderligere boafgift af den tilbagebetalte skat og en udlodning af nettoprovenuet til arvingerne. Efter DBSL § 89,

stk. 5, finder kildeskattelovens almindelige regler om procentgodtgørelse og rente af overskydende skat ikke anvendelse på dødsboskat. Det forekommer dog urimeligt, hvis der ikke udbetales procentgodtgørelse eller rente af dødsboskat, som i sådanne sager er opkrævet med urette, men spørgsmålet herom er ikke omtalt i SKATs styresignal.

En ændring af boets status fra skattepligtig til skattefritaget vil desuden indebære, at udlodninger, der har været foretaget fra boet med skattemæssig succession, skal ændres til udlodninger uden succession, idet udlodning med succession ikke kan ske fra skattefritagne boer, jf. DBSL § 36, stk. 1. Dette gælder dog ikke for opsparet overskud i virksomhedsordningen, som er overtaget med succession, idet der her kan ske succession selv om boet er skattefritaget.

Det vil betyde, at de arvinger, som har overtaget aktiver med succession, skal have ændret deres skattemæssige anskaffelsessummer og desuden den skattemæssige avanceopgørelse ved en eventuel efterfølgende afståelser af de overtagne aktiver. Ud over en skifte- og skattemæssig genoptagelse af boet, skal der i disse tilfælde derfor særskilt anmodes om genoptagelse af de pågældende arvingers skatteansættelser, hvis de har successionsovertaget aktiver, som er blevet afstået i årene 2009-2011.

Efter de almindelige frister i SFL § 27, stk. 2, skal anmodning om genoptagelse være fremsat over for SKAT inden 6 måneder efter offentliggørelsen af styresignalet. Da styresignalet blev offentliggjort den 11/12 2012, skulle anmodning om genoptagelse have været fremsat over for SKAT inden 11/6 2013.

Det må i den forbindelse tilrådes, at anmodning om genoptagelse af boet er indgivet til skifteretten senest samtidig med indgivelse af genoptagelsesansøgningen til SKAT.