

Offentliggjort d. 1. september 2015

Boafgift - behandling af passivpost vedrørende udlæg til ægtefælle i forhold til beregning af boafgift for afgiftspligtige arvinger - Højesterets kendelse af 25/8 2015, sag 240/2014. ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Højesteret fandt ved en kendelse af 25/8 2015 ikke grundlag for at beregne boafgift af arv til børn under hensyntagen til passivpost til udligning af latent skattekrav vedrørende aktiver, der var udtaget af længstlevende ægtefælle.

Fremgangsmåden for udligning af et latent skattekrav ved gaveoverdragelser og arveudlæg af skatterelevante aktiver, herunder ved værdiansættelsen af de overdragne aktiver, har gennem de senere år påkaldt sig en vis opmærksomhed.

For arveudlæg og gaveoverdragelser har der gennem mange år været fastsat nærmere bestemmelser om hensyntagen til passivposter i boafgiftslovens § 13 a henholdsvis kildekattelevens § 33 D og boafgiftslovens § 28.

I praksis har endvidere været rejst spørgsmålet om mulighederne for at tage hensyn til latente skattekrav ved selve værdiansættelsen af det overdragne aktiv, se herom nærmere FT 1988/89, tillæg B, sp. 206 og tillige Tommy V. Christiansen, Revisorbladet 1989, nr. 2, s. 9. Spørgsmålet blev i 2008 forelagt for Landsskatteretten, der ved en kendelse ref. i SKM2008.876.LSR tilkendegav, at aktiver overdraget med skattemæssig succession skal værdiansættes under hensyntagen til den udskudte skatteforpligtelse, som overtages af erhververen.

Der skulle dog gå knap 3 år. Før SKAT ved et styresignal af 15/6 2011, ref. i SKM2011.406.SKAT, tog stilling til samspillet mellem lovgivningen om passivposter henholdsvis Landsskatterettens kendelse fra 2008, og meddelte, at parterne har krav på

Offentliggjort d. 1. september 2015

det største af de nedslag, der kan beregnes med udgangspunkt i henholdsvis kildeskattelovens § 33 C og kildeskattelovens § 33 D. Ved styresignalet bemærkede SKAT samtidig, at tilsvarende gjaldt ved succession efter dødsboskattelovens § 36, jf. boafgiftslovens § 13 a.

Efter dødsboskattelovens § 36 kan en arving succedere i boets skattemæssige stilling under visse, nærmere angivne omstændigheder.

Om skattebyrden knyttet til det udlagte aktiv fremgår videre af boafgiftslovens § 13 a, stk. 1, at:

”§ 13 a. I det omfang en længstlevende ægtefælle, arving eller legatar indtræder i et dødsbos skattemæssige stilling efter dødsboskattelovens § 36 med hensyn til et aktiv, hvortil der er knyttet et eventuelt fremtidigt skattetilsvare, skal der i boopgørelsen beregnes en passivpost til udligning af skattetilsvaret. Passivposten fratrækkes ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved en længstlevende ægtefælles overtagelse af aktiver, der hidrører fra den længstlevende ægtefælles andel af fællesboet.”

I praksis er rejst spørgsmålet om, hvorledes der ved skifte af dødsboet efter en førstaf-død ægtefælle skal forholdes med en passivpost vedrørende skatterrelevante aktiver, der som ejet af afdøde **udlægges** med succession til en længstlevende ægtefælle eller som ejet af længstlevende ægtefælle **udtages** af denne.

For aktiver **ejet af afdøde** fastslog Vestre Landsret ved en kendelse ref. i UfR 2012, 2451 VL, at passivposten skal fratrækkes i den del af bobeholdningen, hvoraf der skal svares boafgift, og dermed, at passivposten skal fratrækkes, efter at der er sket fradrag af boslod og arvelod til længstlevende ægtefælle. Kendelsen er begrundet med en henvisning til boafgiftslovens § 13 a, stk. 1, 2. pkt.: *”Passivposten fratrækkes ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning.”*, der **efter ordlyden** mest nærliggende fandtes at måtte forstås således, at passivposten skal fratrækkes, efter at der er sket fradrag af den efterlevende ægtefælles boslod og arvelod, idet hverken bosloden eller arveloden er afgiftspligtig. Videre henviste landsretten til, at denne forståelse af bestemmelsen stemte

Offentliggjort d. 1. september 2015

med den formular til brug for boopgørelser, der fandtes på Domstolsstyrelsens hjemmeside, og således måtte antages at blive lagt til grund i praksis ved landets skifteretter.

Ved en efterfølgende kendelse fra Østre Landsret, ref. i TFA 2015, 14 ØLK, tilsluttede Østre Landsret sig denne fortolkning, men begrundede kendelsen med, at boafgifter efter boafgiftslovens § 4 beregnes af den godkendte arvebeholdning efter fradrag af de i § 3 nævnte beløb, herunder arv, der tilfalder afdødes ikke fraseparerede ægtefælle, jf. boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra a.

Højesterets kendelse af 25/8 2015

Den sag, der nu er afgjort ved Højesterets kendelse af 25/8 2015, vedrørte det spørgsmål, om en passivpost til udligning af et latent skattekrav vedrørende aktiver, der var **udtaget** af den længstlevende ægtefælle, ved beregning af boafgift efter boafgiftslovens § 1 a, stk. 1, på tilsvarende vis kunne fradrages i den arv, der tilfaldt de afgiftspligtige arvinger, dvs. efter at der er sket fradrag af den længstlevende ægtefælles boslod og arvelod eller - som sagen forelå for Højesteret - om passivposten skulle fratrækkes ved opgørelsen af fællesboet og ved opgørelsen af værdien af de aktiver, som den længstlevende ægtefælle udtog. Der var tale om et dødsbos kære af en kendelse fra Vestre Landsret af 8/7 2014, der så vidt ses ikke er offentliggjort.

Højesteret konkluderede, at den sidstnævnte fremgangsmåde skulle anvendes, og udtalte i denne forbindelse følgende:

Efter boafgiftslovens § 13 a, stk. 1, skal der i boopgørelsen beregnes en passivpost til udligning af et eventuelt fremtidigt skattetilsvær, hvis bl.a. en længstlevende ægtefælle indtræder i et dødsbos skattemæssige stilling i forhold til et aktiv, hvortil der er knyttet et sådant skattetilsvær. Dette gælder uanset, om aktivet tilhørte den afdøde (1. pkt.) eller den længstlevende ægtefælle (3. pkt.). Efter § 13 a, stk. 1, 2. pkt., skal passivposten fratrækkes ”ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning”.

Efter boafgiftslovens § 1, stk. 1, sammenholdt med § 1, stk. 2, nr. 1, skal der betales en boafgift på 15 % af den arv, der tilfalder afdødes fire børn ud over et bundfradrag, hvorimod den længstlevende ægtefælles arv er undtaget fra afgiftspligten, jf. § 3, stk. 1, litra a.

Offentliggjort d. 1. september 2015

Efter forarbejderne til § 13 a, stk. 1, 3. pkt., skal passivposten vedrørende aktiver, der tilhører den længstlevende ægtefælle før, under og efter skiftet fratrækkes ved opgørelsen af fællesboet og ved opgørelsen af værdien af de aktiver, som ægtefællen modtager til fyldestgørelse af sit krav mod boet, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, lovforslag nr. L 87, side 2172. Der er hverken efter ordlyden af § 13 a, stk. 1, 1. og 2. pkt., eller forarbejderne hertil grundlag for at antage, at der er tilsigtet en anden beregningsmåde for aktiver, der tilhørte afdøde. Ved at fratække passivposten ved opgørelsen af fællesboet som anført indgår passivposten "ved opgørelsen af den afgiftspligtige arvebeholdning", idet en større del af boet derved overgår til den efterlevende ægtefælle, og dermed bliver den samlede boafgift alt andet lige mindre, idet ægtefællen, som er afgiftsfri, arver en større del.

Den beregningsmåde, som boet påberåber sig, er endvidere ikke i overensstemmelse med § 13 a, stk. 1, 1. pkt., idet passivposten skal tjene til "udligning af skattetilsvaret" ved fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for den boafgift, der skal betales. Når afdødes fire børn ikke får udlagt aktiver med et latent skattekrav, er der ikke i forhold til dem noget skattetilsvaret at udligne. Afdødes ægtefælle, der udtager de omhandlede aktiver, kan som nævnt indregne passivposten ved opgørelsen af fællesboet og hendes arvelod og er i øvrigt fritaget for boafgift."

Som Højesterets kendelse er formuleret, indebærer kendelsen tillige en tilsidesættelse af den hidtidige praksis for beregning af boafgift vedrørende aktiver ejet af afdøde, som ved skiftet udlægges til længstlevende, jf. herved formuleringen: *"Efter forarbejderne til § 13 a, stk. 1, 3. pkt., skal passivposten vedrørende aktiver, der tilhører den længstlevende ægtefælle før, under og efter skiftet fratrækkes ved opgørelsen af fællesboet og ved opgørelsen af værdien af de aktiver, som ægtefællen modtager til fyldestgørelse af sit krav mod boet, jf. Folketingstidende 1998-99, tillæg A, lovforslag nr. L 87, side 2172. Der er hverken efter ordlyden af § 13 a, stk. 1, 1. og 2. pkt., eller forarbejderne hertil grundlag for at antage, at der er tilsigtet en anden beregningsmåde for aktiver, der tilhørte afdøde."*

Med Højesterets kendelse harmonerer afgiftsberegningen med de faktiske delingsforhold i boet, således at forstå, at der svares boafgift af værdien af den arv, som de afgiftspligtige arvinger rent faktisk modtager. Af samme grund vil der nu blive tale om samme

Offentliggjort d. 1. september 2015

afgiftsberegning, uanset om bobeholdningen omfatter ikke-skatterevante aktiver eller skatterevante aktiver, der udlægges med succession til en længstlevende ægtefælle.

— o —