

Ægteskabsretlige problemer i forbindelse med kildeskattelovens regler om ægtefællers beskatning

Betænkning IV

AFGIVET AF

JUSTITSMINISTERIETS ÆGTESKABSUDVALG



ex. 2

BETÆNKNING NR. 479

1968

INDHOLD

	Side
<i>Indledning - Udvalgets forslag</i>	5
I. <i>Udvalgets opgave</i>	7
II. <i>Udvalgets synspunkter</i>	9
A. Ansvaret for selvangivelsen	11
1. Gældende ret	11
2. Kildeskatteloven	12
3. Kritik af de under 1 og 2 omtalte ordninger	12
4. Nogle tidligere reformforslag	13
5. Ægteskabsudvalgets forslag	14
B. Ansvaret for skattens betaling	16
1. Gældende ret	16
2. Kildeskatteloven	16
3. Ægteskabsudvalgets forslag	16
C. Ægtefællers skattemæssige stilling ved samlivsophævelse, separation og skilsmisse	18
1. Gældende ret	18
2. Kildeskatteloven	19
3. Ægteskabsudvalgets bemærkninger	20
Bilag 1. Ægtefællebeskatningen i Norge og Sverige	24
Bilag 2. Kildeskattelovens regler om stillingen ved den ene ægtefælles død	26

Indledning - Udvalgets forslag.

I skrivelse af 24. maj 1967 anmodede finansministeren justitsministeriets ægteskabsudvalg om at fremkomme med en udtalelse om de juridiske problemer, der kan opstå i forbindelse med de bestemmelser om særbeskatning af visse hustruindkomster, der indeholdes i lov nr. 100 af 31. marts 1967 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskatteloven).

Ægteskabsudvalget havde på dette tidspunkt følgende sammensætning:

højesteretsdommer, dr.jur. *Jørgen Trolle*, formand,

byretsdommer, frk. *Inger Margrete Pedersen*,
kontorchef i justitsministeriet *Laurits Ring-
gård* og

borgmester, fru *Edel Saunte*.

Sekretær i justitsministeriet *Niels Eilschou
Holm* fungerede som udvalgets sekretær.

Efter at have forelagt sagen for justitsministeriet erklærede udvalget sig i skrivelse af 30. maj 1967 til finansministeren villigt til at gøre de nævnte spørgsmål til genstand for behandling.

På udvalgets første møde i anledning af finansministerens anmodning var der enighed om, at det måtte anses for ønskeligt, om udvalget kunne fremkomme med udtalelsen så vidt muligt umiddelbart efter folketingsårets begyndelse den 3. oktober 1967. Under hensyn hertil besluttede man at udskyde udvalgets igangværende arbejde med forskellige civilretlige problemer vedrørende kapitalpensionskonti.

På det nævnte møde i udvalgets plenum endes man efter en indledende drøftelse af de af finansministeren rejste spørgsmål om at ned-sætte et arbejdsudvalg, bestående af formanden, højesteretsdommer Trolle, kontorchef Ringgård samt udvalgets sekretær. På grundlag af arbejdet i dette udvalg har sekretæren udarbejdet den følgende redegørelse, der derefter har været gennemgået af ægteskabsudvalgets medlemmer og drøftet i udvalgets plenum.

Udvalget har under sine overvejelser kunnet drage fordel af de udførlige oplysninger om

gældende ret i Norge og Sverige, som byretsdommer, frk. Pedersen har indhentet, til dels i forbindelse med udarbejdelsen af »*Forsørgerbegrebet*« (Betænkning nr. 440/1966). Redegørelsens bilag 1 om ægtefællebeskatningen i Norge og Sverige svarer med nogle redaktionelle ændringer til fremstillingen i »*Forsørgerbegrebet*« side 27 f, der er gennemset af tjenestemænd i finansdepartementerne i Norge og Sverige.

Udvalget har endvidere haft bistand af kontorchef i skattedepartementet *Chr. Vinten*, der af finansministeriet blev udpeget som tilforordnet under udvalgets drøftelser af spørgsmålet om ægtefællers skatteretlige stilling.

Som anført i redegørelsens afsnit I har udvalgets taget følgende spørgsmål op til behandling:

1. ansvaret for selvangivelsen,
2. hæftelsen for skatten,
3. ægtefællers skattemæssige stilling ved separation og skilsmisse samt ved den ene ægtefælles død.

Der har i udvalget været enighed om at fremsætte følgende forslag vedrørende de nævnte spørgsmål:

ad 1.

Hver ægtefælle bør selv indgive selvangivelse vedrørende de skattepligtige indkomst- og formuebeløb, der hører til den pågældendes bodel eller særeje. Dette bør ubetinget gælde indtægter af den art, der nævnes i kildeskattelovens § 4, stk. 2, medens ægtefællerne i øvrigt bør have frihed til at aftale, at den ene ægtefælle selvangiver indkomst- eller formuebeløb, der tilhører den andens bodel eller særeje. (Afsnit IIA).

ad 2.

Der foreslås ingen ændring i reglen om, at hustruen hæfter principalt for den skat, der pålignes hende i medfør af kildeskattelovens § 4, stk. 2.

For så vidt angår den skat, der pålignes ægte-

fæller i forening, bør *den principale hæftelse* fordeles mellem ægtefællerne i forhold til hver ægtefælles efter ægteskabslovgivningens almindelige regler bestemte andel i de indkomst- og formuebeløb, der indgår i ligningsgrundlaget. Dette skal dog kun fuldt ud gælde i tilfælde, hvor ægtefællerne ikke har indgivet selvangivelser, jfr. herved kildeskattelovens § 81. Er skatten beregnet på grundlag af selvangivelser, bør hæftelsen af praktiske grunde fordeles i forhold til de indkomst- og formuebeløb, hver ægtefælle har selvangivet.

Der foreslås ingen ændring i reglen om hver ægtefælles *subsidiære hæftelse* for skattebeløb, der vedrører den anden ægtefælle, men den særlige adgang for det offentlige til at søge sig fyldestgjort for sit krav hos den subsidiært ansvarlige ægtefælle ved indeholdelse i dennes løn (kildeskattelovens § 73, stk. 4) foreslås ophævet. (Afsnit II B).

København, den 4. oktober 1967.

Inger Margrete Pedersen.

L. Ringgård.

Edel Saunte.

Jørgen Trolle.
(Formand)

Eilschou Holm.

ad 3.

Der stilles ikke forslag om ændring af kildeskattelovens regler om stillingen ved faktisk samlivsophævelse, separation og skilsmisse (se dog bemærkningen nedenfor side 20), idet en gennemførelse af udvalgets forslag under 1 og 2 efter udvalgets opfattelse eliminerer grundlaget for de praktiske vanskeligheder, de gældende regler har givet anledning til. (Afsnit II C).

Udvalget har endvidere gennemgået kildeskattelovens regler om stillingen ved den ene ægtefælles død (jfr. bilag 2). Gennemgangen har ikke givet udvalget grundlag for at stille ændringsforslag. Man peger dog på, at en gennemførelse af udvalgets forslag under 2 nødvendiggør en række konsekvensændringer i kildeskattelovens §§ 16-18.

Udvalgets opgave.

Det kommissorium, der har foranlediget udarbejdelsen af den foreliggende redegørelse, er indeholdt i finansministerens skrivelse til ægteskabsudvalget af 24. maj 1967. I denne skrivelse anmodes udvalget om at fremkomme med en udtalelse, idet der henvises til følgende passage i den af folketingets udvalg angående forslaget til kildeskattelov afgivne betænkning af 13. marts 1967:

»De rent juridiske problemer, der kan opstå i forbindelse med den foreslåede særbeskatning, har været nævnt i udvalget, hvor der imidlertid er enighed om, at dette spørgsmål bør henvises til justitsministeriets ægteskabsudvalg.«

Udvalget skal indledningsvis redegøre for, hvorledes man har afgrænset emnet for sine drøftelser.

Det fremgår klart af den sammenhæng, hvori den citerede udtalelse forekommer, at det ikke har været tanken, at udvalget skal tage stilling til spørgsmålet om, i hvilket omfang den hidtil praktiserede sambeskatning af ægtefæller bør erstattes af en særskilt beskatning af hver enkelt ægtefælle. Udvalget har derfor taget sit udgangspunkt i den ordning, der er gennemført ved § 4 i lov nr. 100 af 31. marts 1967 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskatteloven).

De juridiske problemer, udvalget skal beskæftige sig med, synes herefter at måtte være sådanne, som dels kun opstår i forbindelse med en ordning af ægtefællebeskatningen som den, kildeskatteloven indfører, dels er uafhængig af, om ægtefællebeskatningen gennemføres fuldt ud eller delvis som en sambeskatning.

Det må endvidere være klart, at ægteskabsudvalget ikke skal tage stilling til samtlige juridiske problemer, der kan opstå i forbindelse med kildeskattelovens regler om særbeskatning. Det har været nærliggende for ægteskabsudvalget at anse det for sin opgave at foretage en kritisk vurdering af kildeskattelovens regler på områder, hvor disse naturligt lader sig sammen-

ligne med ægteskabslovgivningens regler om tilsvarende eller beslægtede spørgsmål.

Denne antagelse støttes i væsentlig grad af den udtalelse, der i den nævnte udvalgsbetænkning er fremsat af det radikale venstres medlemmer af udvalget. Det hedder her:

»Mindretallet har i udvalget stillet forslag om, at justitsministeriets ægteskabsudvalg skal udarbejde forslag om ændring af ægtefællers skattemæssige stilling, således at den bringes i overensstemmelse med de principper, der i ægteskabslovgivningen i mange år har været gældende for ægtefællers økonomiske ansvar.«

Under forhandlingerne i folketinget om kildeskattelovsforlaget gav finansministeren i og for sig sin tilslutning til denne formulering af ægteskabsudvalgets arbejdsopgave, idet han dog forudsatte, at der kun ville blive tale om en undersøgelse af mere begrænsede spørgsmål, såsom »ansvaret for skattebilletter o.s.v.«, jfr. F.T. 1966/67 sp. 3101 f. Dette forbehold adskiller sig næppe fra den afgrænsning af ægteskabsudvalgets kommissorium, der er foretaget i det foregående.

Under henvisning til det anførte har ægteskabsudvalget i den foreliggende redegørelse taget følgende spørgsmål op til behandling:

1. ansvaret for selvangivelsen (nedenfor under **H.A.**),
2. hæftelsen for skatten (nedenfor under **II.B.**),
3. ægtefællers skattemæssige stilling ved samlivsophævelse, separation og skilsmisse samt ved den ene ægtefælles død (nedenfor under under **II.C.** samt bilag 2).

Udvalget har ment, at det faldt uden for kommissoriet mere i almindelighed at tage stilling til hensigtsmæssigheden af, at kildeskatteloven i en række bestemmelser anvender udtrykket »familieoverhovedet«.

Ægteskabsudvalget har forstået finansministe-

rens anmodning således, at man alene har ønsket en redegørelse for, efter hvilke retningslinier de nævnte spørgsmål i forbindelse med ægtefællebeskatningen efter udvalgets opfattelse bør løses. Udvalget har derfor ikke gjort forsøg på at sammenfatte resultatet af sine overvejel-

ser i et udkast til ændring af kildeskatteloven m.v. Det bemærkes herved, at udvalget er bekendt med, at skattedepartementet for tiden i samarbejde med justitsministeriets lovkontor udarbejder udkast til forskellige ændringer i kildeskatteloven.

II.

Udvalgets synspunkter.

Udgangspunktet for ægteskabsudvalgets vurdering af kildeskattelovens regulering af de nævnte spørgsmål må være ægteskabslovgivningens regler om formueforholdet mellem ægtefæller. I sin tidligere afgivne betænkning om ægteskabets retsvirkninger (Nr. 415/1966) har udvalget sammenfattet indholdet af de gældende regler således:

»b. *Formuefællesskab eller særeje.*

Alt, hvad ægtefællerne ejer ved ægteskabets indgåelse eller senere erhverver, indgår efter § 15 i almindeligt formuefællesskab mellem dem, for så vidt det ikke er gjort til særeje. Særeje kan efter § 21 være, hvad der ved ægtepagt er gjort til særeje, og gave, som er givet en ægtefælle af tredjemand med det vilkår, at den skal være særeje, eller arv, som arveladeren ved testamente har gjort til særeje. Endelig er særeje alt, hvad der træder i stedet for de nævnte ting. Loven tillader således ægtefællerne at vælge mellem den legale ordning med fuldstændigt formuefællesskab og en ordning med fuldstændigt særeje, som kun kan bestemmes ved ægtepagt, og inden for disse to yderpunkter kan ægtefællerne selv træffe bestemmelse om blandede ordninger, f.eks. således at en af dem eller de begge har delvis særeje.

Særeje kan også etableres gennem bosondring efter reglerne i lovens kapitel V.

Om ægtepagter og andre retshandler mellem ægtefæller indeholder loven regler i kapitel IV.

c. *Rådigheden.*

Efter ægteskabslov II § 16 har hver ægtefælle i levende live rådigheden over alt, hvad han har indført i fællesboet. Fra denne hovedregel gøres der undtagelse, for så vidt angår rådigheden over fast ejendom og løsøre, jfr. lovens §§ 18 og 19. Misbrug af rådighed kan give den anden ægtefælle grundlag for vederlagskrav, jfr. lovens §§ 23 og 24, eller bosondring, jfr. § 38.

d. *Forholdet til kreditorerne.*

Hovedreglen er, jfr. ægteskabslov II § 25, at enhver af ægtefællerne hæfter med den del af fællesboet, hvorover han råder, og med sit særeje for de ham påhvilende forpligtelser, hvad enten de er opstået før eller under ægteskabet. Fra denne hovedregel gøres der undtagelse ved lovens § 11, der giver hver af ægtefællerne ret til i forhold til tredjemand på begges ansvar at indgå sådanne retshandler til fyldestgørelse af den daglige husholdnings eller børnenes fornødenheder, som sædvanlig foretages i dette øjemed. Endvidere er der givet hustruen beføjelse til på begges ansvar at indgå retshandler til fyldestgørelse af hendes særlige behov.« (A.st. side 15 f.).

Disse regler kan alle betragtes som en udfyldning af et mere almindeligt holdt grundprincip, ved hvis gennemførelse man tilsigtede på afgørende måde at bryde med den hidtil gældende retstilstand. Dette grundprincip kan formuleres derhen, at ægtefællerne hver for sig er myndige personer med fuld retlig handleevne og med adgang til at optræde som selvstændige personer både i forhold til hinanden og i forhold til omverdenen, jfr. herved »*Forsørgerberbet*« (Betænkning nr. 440/1966) side 10.

Efter ægteskabsudvalgets opfattelse bør der tillægges denne grundsætning sådan vægt også uden for ægteskabslovgivningens umiddelbare anvendelsesområde, at der ikke uden indgående overvejelser gennemføres ordninger, der i væsentlig grad er uforenelige hermed.

Spørgsmålet om forholdet mellem ægteskabslovgivningens system og reglerne om ægtefællers beskatning blev taget op til behandling allerede af Familieretskommissionen i dennes betænkning af 1918 om ægteskabets retsvirkninger. I motiverne til de to paragraffer (104-105) vedrørende dette spørgsmål, der var optaget i lovudkastet, udtales det blandt andet (a.st. side 252-256):

»Efter gældende dansk Ret, se Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten af 8. Juni 1912 § 7, beskattes Manden alene af sin og Hustruens samlede Indkomst, uden Hensyn til hvad Formuesystem der gælder mellem dem. Han har vel ingen Pligt at gøre Selvangivelse, men han er berettiget dertil, og gør han det, bliver han ansvarlig for Angivelsens Rigtighed.

Denne Ordning er naturlig, saalænge der bestaar Formuefællesskab mellem Ægtefællerne, og Fællesboet staar under Mandens Forvaltning. Han bør da bære Skattebyrden saavel som andre Boet paahvilende økonomiske Byrder, og kun han er i Stand til at gøre Rede for Boets Indkomster ...

Nærværende Udkast borttager imidlertid hele Grundlaget under den gældende Beskatningsregel ved at afskaffe Formuefællesskabet under Mandens Forvaltning. ... En Regel om, at Manden alene er den skat skyldige, alene er den, der er ansvarlig for rigtig Opgørelse af hver Ægtefælles Indkomst og for Skattens Betaling, synes da ikke længer at kunde opretholdes ...

Et andet Spørgsmaal er det imidlertid, om Beskatningen ikke alligevel bør foregaa af Ægtefællernes sammenlagte Indkomst, navnlig saaledes at Skatteprocentens Størrelse og de forskellige Fradrag beregnes som af en samlet Indkomst, og ikke af to forskellige ...

Under de saaledes foreliggende Omstændigheder mener man at burde indskrænke sig til at foreslaa den Ændring i Skatteloven af 1912, som det nye i Udkastets System ligefrem maa siges at kræve. Det foreslaas derfor principalt at bibeholde Fællesbeskatningen med de af denne flydende Retsvirkninger, men med Adgang for hver af Ægtefællerne til at foretage selvstændig Selvangivelse og opnaa selvstændig Skatteansættelse, dog saaledes at denne Ansættelsesmaade bliver uden Indflydelse paa det samlede Skattebeløb, som Ægtefællerne skal udrede, idet dette beregnes som af en samlet Indkomst, og Differencen mellem Skatterne af de 2 adskilte Omraader og den, der skal svares af de sammenlagte, deles forholdsvis mellem Ægtefællerne. Dette vil ganske vist bevirke, at Skattemyndighederne for hvert saadant Ægtepar maa foretage 4 Skatteberegninger i Stedet for een, men samtidig vil

det antagelig medføre, at kun de Ægtefæller, der har en virkelig Interesse i selvstændig Skatteangivelse vil benytte sig af Retten til at foretage en saadan. ...«

(De to paragraffer var ikke medtaget i det af justitsministeren fremsatte lovforslag, idet det som begrundelse anførtes, at bestemmelserne systematisk hørte hjemme i skattelovgivningen, R.T. 1924/25 till. A, sp. 2868 sammenholdt med 1923/24 till. A, sp. 3872 f.).

Den gengivne udtalelse giver ægteskabsudvalge anledning til følgende bemærkninger:

Loven om ægteskabets retsvirkninger tilsigter måske fortrinsvis at regulere de civilretlige formueforhold mellem ægtefællerne indbyrdes og mellem hver af ægtefællerne og tredjemand, være sig kreditorer eller aftaleerhververe. Lovens regler om særråden og særhæften er imidlertid også anvendelige i tilfælde, hvor en ægtefælle optræder som part i et offentligretligt retsforhold, med mindre speciallovgivningen indeholder særegne regler om disse spørgsmål. Er dette ikke tilfældet, må loven i almindelighed fortolkes således, at den inkorporerer retsordenens almindelige regler om ægtefælles handleevne. På dette grundlag er ægteskabslovgivningens regler om særhæften f.eks. anvendelige inden for afgifts- og ejendomsbeskatningslovgivningen med den virkning, at den ægtefælle, der ifølge tingbogen er ejer af den faste ejendom, eller som driver den afgiftspligtige virksomhed, alene hæfter for pålignede skatter og afgiftsbeløb, jfr. »Forsørgerbegrebet« (Betænkning nr. 440/1966) side 21; se også *Mogens Munch: Formueforholdet mellem Ægtefæller* (1955) side 156 f. I modsætning hertil indeholder lovgivningen om personlige skatter, herunder kilde-skatte-loven, i vidt omfang regler, der afviger fra ægteskabslovgivningens almindelige regler.

Efter ægteskabsudvalgets opfattelse taler væsentlige forenklingshensyn for, at speciallovgivningens særordninger kun opretholdes i det omfang, der kan påvises et særligt behov derfor. Man skal endvidere pege på, at det især kan forekomme mindre rigtigt, at hæftelsen for den personlige indkomst- og formueskat, der pålægges ægtefæller, og som typisk udgør familiens største samlede udgiftspost, følger regler, der afviger fra dem, der må karakteriseres som retsordenens almindelige.

Ægteskabsudvalget er imidlertid opmærksom på, at der netop i relation til den personlige indkomst- og formuebeskatning kan anføres væ-

sentlige arugmenter til støtte for at gennemføre og opretholde en særordning. Loven om ægteskabets retsvirkninger er, har man sagt (se *Mogens Munch* a.st. f.eks. side 170), indrettet med krisesituationerne for øje; den tvinger ikke ægtefællerne til at følge lovens ordning i de normale ægteskaber, hvor parterne af sig selv kan finde frem til en passende fordeling af rettigheder og pligter. Det er da også aldeles utvivlsomt - og i øvrigt ikke i strid med familieretskommissionens intentioner - at man i talrige ægteskaber har fundet frem til en praktisk ordning med hensyn til rådighed over indtægter m.v. samt afholdelse af udgifter, der afviger fra ægteskabslovens system, men som stemmer bedre med de pågældendes individuelle forhold, hvad enten det nu er manden eller hustruen, der varetager den daglige administration. Der kan derfor være god grund til at overveje, om man ikke bør udforme de skatteretlige regler på en sådan måde, at man ikke griber mere forstyrrende end nødvendigt ind i sådanne interne ordninger af formueforholdet mellem ægtefællerne.

Det følger af det anførte, at ægteskabsudvalget ikke har ment at kunne indskrænke sig til at redegøre for, hvilke regler der ville fremkomme, dersom man slavisk overførte ægteskabslovgivningens regler til dette område, men at man også har ansat det som sin opgave at pege på en anden løsning, der på én gang er udtryk for retlig ligestilling mellem ægtefællerne og samtidig tilgodeser de ovennævnte hensyn til de mange ægteskaber, hvor parterne indbyrdes har indrettet de økonomiske spørgsmål, således at den ene ægtefælle - være sig manden eller hustruen - i det væsentlige varetager den daglige administration.

På denne baggrund skal man nedenfor redegøre for udvalgets syn på de problemer, der er omfattet af dets kommissorium.

A: Ansvar for selvangivelsen.

Med udtrykket »ansvaret for selvangivelsen« sigtes til spørgsmålet om, over for hvem der kan iværksættes sanktioner i tilfælde, hvor gyldig selvangivelse ikke foreligger, eller hvor der i selvangivelsen er givet urigtige, ufuldstændige eller vildledende oplysninger. Det vil derfor være hensigtsmæssigt indledningsvis at redegøre for, hvilke sanktioner der efter gældende ret kan komme på tale i sådanne tilfælde.

For at kunne betragtes som gyldig må selv-

angivelsen indeholde nærmere foreskrevne oplysninger, være behørigt underskrevet og være indgivet rettidigt til vedkommende myndighed. De nærmere regler herom indeholdes i statskattelovens § 22 og i kontrollovens afsnit I.

Hvor rettidig og behørigt udfyldt og underskrevet selvangivelse ikke foreligger, indtræder der i henhold til kontrollovens §§ 1 og 2 visse obligatoriske, procentvise forhøjelser af de pålignede skatter. Behørig selvangivelse kan endvidere fremtvinges ved pålæg af dagbøder. Foruden de nævnte procentvise forhøjelser af skatebeløbene medfører det forhold, at gyldig selvangivelse ikke foreligger, at den skattepligtige ikke har krav på at blive tilkaldt og få lejlighed til at udtale sig over for ligningsmyndighederne og skatterådet, og at disse ikke behøver at give ham direkte underretning om hans ansættelse.

Kontrollovens afsnit III indeholder regler om straf for urigtig selvangivelse m.v. Foruden at ifalde strafansvar i henhold til disse bestemmelser er den skyldige forpligtet til at efterbetale den for lidt erlagte skat, jfr. statsskattelovens § 42, stk. 1.

1. Gældende ret.

Efter de gældende regler er det, uagtet en skatteansættelse omfatter begge ægtefæller, manden og ham alene, der er skattepligtig. Såfremt en kvinde, der er medtaget ved skatteansættelsen som selvstændig skattepligtig, indgår ægteskab i løbet af skatteåret, ophører hendes skattepligt således med udgangen af det pågældende skatteår, jfr. ligningslovens § 24, stk. 1, og efter statsskattelovens § 7, stk. 1, jfr. § 15, beskattes den gifte mand af hele sin og den med ham samlevende hustrus indkomst samt af hendes formue, selv om hun har særeje.

Hustruen ophører altså efter de nævnte lovbestemmelser at være en selvstændig skattepligtig person, og hun omfattes derfor ikke af reglerne i kontrollovens §§ 1 og 2 og statsskattelovens § 22 om »skattepligtiges« indgivelse af selvangivelse eller af straffebestemmelserne i kontrollovens § 13 om den, der afgiver urigtige, ufuldstændige eller på anden måde vildledende oplysninger til brug ved skatteansættelsen. Ligningslovens § 29 indeholder dog en bestemmelse, der giver hustruen ret til at få selvangivelsen forevist, såvel af manden som af ligningsmyndighederne, ligesom hun har ret, men ikke pligt, til ved sin underskrift på selvangivelsen at tilkendegive, at hun er blevet gjort bekendt med

den. Det fremhæves imidlertid udtrykkeligt, at hustruens manglende underskrift er uden betydning for selvangivelsens gyldighed, og omvendt, at hustruens eventuelle underskrift ikke medfører et videregående ansvar for hende end det, der måtte kunne gøres gældende over for hende på andet grundlag. Et sådant eventuelt strafansvar for hustruen må støttes på den almindelige regel om forsætlig medvirken til skattesvig i kontrollovens § 14, stk. 2, se den i Ugeskrift for Retsvæsen 1961. 297 referede landsretsdom.

2. Kildeskatteloven.

Efter kildeskattelovens § 4, stk. 2, skal den kvinde, der sambeskattes med en mand, ansættes særskilt til skat af følgende indtægter:

- a) Indkomst ved selvstændig virksomhed.
- b) Indkomst ved arbejde for fremmede.
- c) Arbejdsløshedsunderstøttelse.
- d) Sygeløn og sygedagpenge.
- e) Invalidrente.
- f) Egenpension, der oppebæres i henhold til en pensionsordning, hvortil hustruens arbejdsgiver har ydet bidrag.
- g) Invaliddepensionsbeløb, der alene tilkommer hustruen.«

I forbindelse hermed fastsætter lovens § 80, at en gift kvinde, der sambeskattes med ægtefællen, er pligtig at afgive erklæring over for ligningsmyndighederne om, hvorvidt hun i indkomståret har haft indtægter, for hvilke hun skal ansættes særskilt til skat. I bekræftende fald er hun pligtig at selvangive sin særskilte indkomst, i hvilket fald hun også hæfter for oplysningernes rigtighed i overensstemmelse med reglerne i lovgivningen om kontrol med selvangivelsen m.v.

Kildeskatteloven indebærer derimod ingen ændring i de hidtil gældende regler om ansvar for selvangivelse af hustruens skattepligtige formue og den del af hendes indtægter, der ikke er omfattet af § 4, stk. 2.

3. Kritik af de under 1 og 2 omtalte ordninger.

De gældende regler om ansvaret for selvangivelsen har ved flere lejligheder været gjort til genstand for kritik, herunder også i en redegørelse for de retlige virkninger af selverhverven-

de hustruers medvirken ved afgivelse af selvangivelse, som den daværende finansminister afgav til rigsdagen den 24. april 1952. I denne redegørelse udtales det blandt andet om dette spørgsmål (side 7 f.):

»At den gældende ordning ikke er tilfredsstillende vil formentlig ingen bestribe. Hvor hustruen har et selverhverv må det forekomme naturligt, at hun, under selvstændigt personligt ansvar, selv giver oplysninger herom til brug ved skatteligningen. En sådan ordning må også ud fra rent skattemæssige betragtninger anses for ønskelig.

Hustruens selverhverv kan bestå i udøvelse af erhvervsvirksomhed eller i udførelse af lønarbejde.

Hvor selverhvervet består i udøvelsen af virksomhed f.eks. som læge, sagfører, arkitekt o.s.v. eller i driften af en forretningsvirksomhed, f.eks. en en gros forretning eller en detailhandel, som hustruen personlig leder på eget næringsbevis, vil selverhvervet have en sådan selvstændig karakter, at manden meget ofte ikke har noget virkeligt kendskab til virksomhedens økonomiske forhold.

Består hustruens selverhverv i lønarbejde for fremmede, vil forholdet vel være det, at skattemyndighederne vil få oplysninger om hendes indtægt, når arbejdsgiveren er pligtig til at afgive lønoplysninger til skattemyndighederne. Men en sådan oplysningspligt foreligger f.eks. ikke i de hyppige tilfælde, hvor hustruen har indtægt ved husligt arbejde for private. Ikke mindst i tilfælde, hvor hustruens arbejde af denne art har en mere tilfældig karakter, vil manden tit ikke kunne vide besked med, hvad hustruen egentlig har tjent i årets løb.

For den oplysning, som manden, når han udfylder sin selvangivelse, anfører om hustruens indkomst, hæfter han efter de almindelige tilregningsregler, d.v.s., han vil kunne drages til ansvar, såfremt han handler svigagtigt eller gør sig skyldig i grov uagtsomhed Det vil imidlertid ofte være overordentlig vanskeligt for skattemyndighederne, såfremt de får kendskab til, at hustruen har haft indtægt, der ikke har været selvangivet, eller større indtægt end angivet, at få manden draget til

ansvar og mod hans benægtelse bevise, at han har haft eller burde have haft kendskab til hustruens selverhverv og til hendes virkelige indkomst ved dette.

Har hustruen til brug ved mandens udfyldelse af selvangivelsen forsætlig givet ham en urigtig oplysning om størrelsen af hendes indkomst, vil hun formentlig kunne drages til ansvar efter kontrollovens § 14, stk. 2, hvorefter den, der *forsætligt* medvirker til et forhold af den i § 13, stk. 1, ommeldte art, straffes med bøde eller under skærpende omstændigheder med hæfte. Bestemmelsen, der efter sin ordlyd omfatter et forhold fra hustruens side som det anførte, vides ikke at have været bragt i anvendelse mod hustruer i sådanne tilfælde¹). Den forudsætter forsæt fra hustruens side, og at hun har givet manden en positiv, urigtig oplysning. Et sådant forhold vil formentlig sjældent blive oplyst over for skattemyndighederne, hvis undersøgelser naturligt vil dreje sig om mulighederne for at drage manden til ansvar, og bestemmelsen, der blev indført ved kontrolloven, vides som sagt endnu ikke at have været anvendt overfor hustruer¹). Det må herved erindres, at de allerfleste skattesager afgøres administrativt »ved forlig«.

Ægteskabsudvalget kan give sin tilslutning til disse betragtninger. Som det vil ses, har kildeskattelovens regler imidlertid imødekommet disse indvendinger for så vidt angår hustruens indtægter ved selverhverv, se kildeskattelovens § 4, stk. 2, jfr. § 80 (gengivet ovenfor side 12).

Det skal imidlertid fremhæves, at de ulemper, der er anført imod den gældende ordning i den finansministerielle redegørelse, efter ægteskabsudvalgets opfattelse med ganske samme styrke kan fremføres over for kildeskatteloven, for så vidt den opretholder de gældende regler om ægtemandens pligt til at selvangive hustruens formue samt de af hustruens indtægter, der ikke er omfattet af lovens § 4, stk. 2. Det bør i denne forbindelse understreges, at en generel ordning, hvorefter hver ægtefælle selvstændigt selvangiver sin skattepligtige indkomst og formue, lader sig gennemføre ganske uafhængigt af, om man lader beskatningen foregå

på grundlag af ægtefællernes sammenlagte indkomst og formue eller ej²).

4. Nogle tidligere reformforslag.

Ægteskabslovgivningens regler forekommer ved første øjekast at være af beskeden interesse for en løsning af problemerne omkring fastlæggelsen af ansvaret for selvangivelsen. Selvangivelsen kan i almindelighed ikke siges at indeholde nogen formueretlig eller skatteretlig disposition fra den skattepligtiges side, men har alene karakteren af en pligtmæssig information til ligningsmyndighederne, hvorved man tilvejebringer det elementære grundlag for ligningen, jfr. herved *Thøger Nielsen*: Indkomstbeskatning I (1965) side 87-89. Det centrale spørgsmål er derfor rent skatte- eller forvaltningsteknisk: hvorledes drager man omsorg for på den mest hensigtsmæssige måde at tilvejebringe det bedst mulige ligningsgrundlag?

Det naturlige udgangspunkt for besvarelsen af dette spørgsmål er at pålægge den, der i den skattepligtige periode har haft skattepligtige indtægter eller ejet skattepligtige formuegenstande, at meddele nærmere oplysninger herom. En ordning som den, der er gennemført i den gældende skattelovgivning og til dels i kildeskatteloven, hvorefter det påhviler den ene ægtefælle, så længe samlivet består, også at selvangive den anden ægtefælles indkomst og formue, betegner en væsentlig fravigelse af dette udgangspunkt. Denne fravigelse er formentlig ikke nødvendiggjort af særlige forvaltnings- eller skattetekniske hensyn, idet det - som anført ovenfor under 3 - tværtimod må anses som tvivlsomt, om den nævnte ordning er egnet til at sikre tilvejebringelsen af det bedst mulige ligningsgrundlag. Man synes derfor med føje at måtte rejse det spørgsmål, om det er muligt uden at komme i strid med grundlæggende retsprincipper på andre områder at opretholde udgangspunktet også ved selvangivelsen af samlevende ægtefællers indkomst og formue.

Det er på denne baggrund, det er af interesse at inddrage de ægteskabsretlige regler. I modsætning til hvad der synes forudsat i den gældende skattelovgivning, er forholdet nemlig som fremhævet i det foregående det, at hver ægtefælle også efter ægteskabets indgåelse - med enkelte i denne forbindelse uvæsentlige modifikationer - fuldtud bevarer sin status som selv-

¹) Se nu U.f.R. 1961. 297.

²) Således allerede Familieretskommissionens betænkning af 1918, gengivet ovenfor side 10.

stændigt, formueretligt subjekt. Det ville derfor være i god overensstemmelse med de regler, der gælder for formueforholdet mellem ægtefæller, at lade hver ægtefælle selvangive den indkomst og formue, der hører til den pågældendes egen bodel og særeje. En sådan fordeling af ansvaret for selvangivelsen, der knytter sig accessorisk til ægteskabslovgivningens regler om ægtefællernes formueretlige rådighed, blev da også fremhævet som den ordning, der eventuelt burde foretrækkes, i den tidligere omtalte finansministerielle redegørelse til rigsdagen af 1952 (a.st. side 13-18).

Fra anden side har man imidlertid betvivlet hensigtsmæssigheden af en sådan overførelse af ægteskabslovgivningens regler til dette område.

I den af skattelovkommissionen af 1937 i 1948 afgivne betænkning udtaltes det således, at en afgrænsning af hver ægtefælles selvangivelsespligt på grundlag af rådighedsreglerne i loven om ægteskabets retsvirkninger ville vise sig overordentlig vanskelig at operere med i praksis, idet det dels ofte vil stå ægtefællerne ret uklart, hvorledes det retlige rådighedsforhold stiller sig, dels ofte vil vise sig, at den faktiske råden over ægtefællernes indkomst og formue er udøvet efter helt andre linier end dem, der angives af lovens regler om den retlige rådighed. Kommissionen fandt det derfor påkrævet at operere med en opdeling af ægtefællernes samlede indkomst og formue, der bestemtes ikke på grundlag af det retlige rådighedsforhold, men efter udøvelsen af den faktiske råden, se nærmere *Betænkning om Beskatning af Indkomst og Formue m.v.* 1. Del (1948) side 124-126.

Som det fremgår af fremstillingen ovenfor under de indledende bemærkninger til afsnit II, må man efter ægteskabsudvalgets opfattelse give skattelovkommissionen medhold i, at det, der er karakteristisk for de fleste ægteskaber, er den fuldkomne sammenblanding af økonomien, ikke en opdeling af rådigheden efter ægteskabslovgivningens mønster.

Ved gennemførelsen af en fordeling af ansvaret for selvangivelsen mellem samlevende ægtefæller er man imidlertid efter ægteskabsudvalgets opfattelse ikke henvist til at træffe sit valg mellem de alternativer, der repræsenteres af den finansministerielle redegørelse, henholdsvis skattelovkommissionens reformforslag. Der er i hvert fald ikke i ægteskabslovgivningen eller i dennes principper noget til hinder for at bestemme sig for en mellemløsning.

5. Ægteskabsudvalgets forslag.

Efter kildeskattelovens § 80 er ordningen, som nævnt ovenfor under 2, den, at det påhviler hustruen at indgive særskilt selvangivelse af indtægter, med hensyn til hvilke hun i henhold til § 4, stk. 2, ansættes særskilt til skat, medens manden skal selvangive sine tilsvarende indtægter samt hver af ægtefællernes øvrige indtægter og formue, uanset om de hører til hans eller hustruens bodel eller særeje.

Efter ægteskabsudvalgets opfattelse er det naturligt at pålægge hver ægtefælle ansvaret for selvangivelsen af den pågældendes *indtægter af den type, der nævnes i kildeskattelovens § 4, stk. 2*. For disse beløbs vedkommende kan der ikke opstå tvivl om, hvem af ægtefællerne indtægten vedrører. Endvidere tilhører de den pågældendes bodel eller særeje og er tillige typisk undergivet den pågældendes faktiske råden i det mindste i den forstand, at beløbene er oppebåret af den pågældende selv. Den erhvervende ægtefælle er derfor i almindelighed den, der er bedst i stand til at meddele nøjagtige oplysninger om indkomsterhvervelsen til ligningsmyndighederne, ligesom det falder mest naturligt at placere ansvaret for, at sådanne beløb overhovedet opgives, hos denne ægtefælle. Her til kommer, at forvaltningstekniske grunde tilsiger, at indkomster, for hvilke hustruen ansættes særskilt til skat, opføres på en blanket (eller i et rubrum) for sig selv.

Det er derfor først, når man kommer til *ægtefællernes formue og de andre indtægter, af hvilke ægtefællerne sambeskattes*, f.eks. formueindtægter, folkepension og underholdsbidrag til særbørn, det volder vanskeligheder at foretage en hensigtsmæssig fordeling af ansvaret for selvangivelsen, fordi de faktiske rådighedsforhold navnlig på dette område ofte afviger fra de retlige. Efter ægteskabsudvalgets opfattelse er der intet afgørende hensyn, der taler for at bevare den hidtil gældende ordning, hvorefter disse beløb altid skal opføres på mandens selvangivelse og på dennes ansvar. Hvis blot selvangivelsesblanketten udformes på en hensigtsmæssig måde, skulle det ikke kunne volde praktiske vanskeligheder af betydning, om de beløb, af hvilke ægtefællerne sambeskattes, opføres på to blanketter (eller rubra) i stedet for på én. Det afgørende må være at finde frem til en ordning, der i videre omfang end den gældende yder sikkerhed for ligningsgrundlagets rigtighed.

Det er naturligt i denne forbindelse at over-

veje muligheden for direkte at overføre ægteskabslovgivningens regler om ægtefællernes retlige rådighed.

Imidlertid kan der, som nævnt oven for under 4, anføres tungtvejende grunde for ikke ubetinget at lægge vægt på ægtefællernes retlige rådighed som kriterium for opdelingen af ansvaret for selvangivelsen, idet man derved i et vist omfang kan komme til at skabe unødvendige, praktiske problemer for ægtefællerne uden samtidig at skabe grundlag for en mere effektiv skatteligning eller en mere rimelig fordeling af strafansvaret for urigtig eller ufuldstændig selvangivelse. På den anden side forekommer de faktiske rådighedsforhold at frembyde et for uskarpt kriterium, der formentlig navnlig ville kunne give anledning til tvivl i tilfælde, hvor indtægts- eller formuebeløb er holdt uden for selvangivelsen.

Begge de nævnte kriterier har det til fælles, at ligningsmyndighederne i vidt omfang ville være henvist til at respektere parternes indbyrdes aftaler om, på hvis selvangivelse de forskellige beløb skulle posteres. For så vidt angår de her omhandlede beløb, af hvilke ægtefællerne sambeskattes, har det nemlig ikke nogen ligningsmæssig betydning at kontrollere, at de beløb, der er opført på den ene ægtefælles selvangivelse, tilhører dennes retlige (eller faktiske) rådighedssfære. Det afgørende er ikke, hvem der selvangiver, men at ethvert skattepligtigt beløb selvangives af én af ægtefællerne.

Efter ægteskabsudvalgets opfattelse vil man kunne nå en hensigtsmæssig løsning ved i et vist omfang at drage konsekvensen af dette forhold. Dette kunne gøres ved som i Sverige at overføre reglerne om ægtefællernes retlige rådighed, men med den modifikation, at det overlades til ægtefællerne selv, når de er enige herom, at bestemme, i hvilket omfang hver af dem skal indgive selvangivelse vedrørende deres formue og de indtægter, der ikke er omfattet af opregningen i kildeskattelovens § 4, stk. 2.

Den retlige virkning af en sådan aftale ville i første række være, at hver ægtefælle derved påtog sig *ansvaret* over for det offentlige for *rigtigheden* af de oplysninger, der var anført i den pågældendes selvangivelse, dog således at den anden ægtefælle kunne drages til ansvar efter den almindelige regel i kontrollovens § 14, stk. 2. Man må imidlertid være opmærksom på, at en opdeling af samlevende ægtefællers forpligtelser på det skatteretlige område

ikke alene har aktualitet, for så vidt ansvaret for selvangivelsen angår, men også i andre henseender, navnlig i relation til spørgsmålet om ægtefællers hæftelse for skattens betaling. Som det fremgår af bemærkningerne nedenfor under B, er der efter ægteskabsudvalgets opfattelse meget, der taler for at gennemføre en opdeling af den principale hæftelse for skattens betaling således, at hver ægtefælle hæfter for den fælles pålignede skat i forhold til de beløb, de hver for sig har selvangivet. I hvert fald, hvis dette forslag tiltrædes, ville man ved at gennemføre en ordning som den, der er foreslået i det foregående, formentlig opnå, at ægtefællerne i praksis udnyttede deres bestemmelsesret til at lade den af ægtefællerne, der har varetaget i den faktiske administration, foretage selvangivelsen.

Også under en ordning som den skitserede vil der imidlertid kunne forekomme situationer, hvor det af bevismæssige grunde kan være vanskeligt at placere det strafferetlige ansvar efter de gældende bestemmelser i kontrollovens §§ 13 og 14.

Er skattepligtige indkomst- og/eller formuebeløb ikke, som i de netop nævnte tilfælde, opgivet med for små beløb, men simpelt hen i deres helhed holdt uden for de af ægtefællerne indgivne selvangivelser, må det således være en forudsætning for at kunne gøre strafansvaret gældende, at myndighederne kan godtgøre, til hvis bodel eller særeje det unddragne beløb hører. De bevismæssige vanskeligheder, der kan være forbundet hermed, er særegne for sager om ægtefællers beskatning og en direkte konsekvens af udvalgets forslag om en opdeling af ansvaret for selvangivelsen. Efter ægteskabsudvalgets opfattelse taler meget for i forbindelse med en sådan opdeling at gennemføre en ansvarsregel med omvendt bevisbyrde, således at unddragne beløb i relation til det strafferetlige ansvar anses som tilhørende begge ægtefæller i forening, medmindre det godtgøres at tilhøre den ene alene som bodel eller særeje. Ved en sådan regel afskæres ægtefællerne fra at påberåbe sig tvivl om, hvis rådighed unddragne beløb er undergivet, som forsvar for, at ingen af ægtefællerne har selvangivet dem.

Også spørgsmålet om, hvorvidt ægtefællerne har truffet aftale om, at det unddragne beløb uanset de retlige rådighedsforhold skulle selvangives af en af ægtefællerne, kan give anledning til bevisvivl. Efter almindelige regler må bevisbyrden for, at sådan aftale foreligger, vel

som udgangspunkt påhvile den ægtefælle, der påberåber sig dens eksistens, men det kan dog efter omstændighederne være tvivlsomt, om de subjektive betingelser for at ifalde strafansvar er opfyldt. Hvis der ikke foreligger en klar aftale om, at beløb, der tilhører den ene ægtefælle, skal selvangives af den anden, må det dog formentlig i almindelighed karakteriseres som groft uagtsomt forhold, dersom den ægtefælle, der mener, at sådan aftale foreligger, undlader at benytte sig af sin adgang til at gennemlæse den andens selvangivelse for på denne måde at sikre sig, at de omhandlede beløb nu også er posteret dér. Det kunne overvejes, om man ved udformningen af blanketterne til selvangivelse burde indskærpe denne forpligtelse.

En gennemførelse af ægteskabsudvalgets forslag nødvendiggør en tilsvarende ændring af reglerne om afgivelse af de i kildeskattelovens § 81 nævnte erklæringer.

B. Ansvar for skattens betaling.

1. Gældende ret.

Efter den gældende skattelovgivning hæfter alene ægtemanden principalt for det samlede skattebeløb, der er pålagt ægtefællerne, selv om det helt eller delvis er pålagt på grundlag af hustruens indtægt og formue.

Er udpankning forgæves forsøgt hos manden, kan der imidlertid gøres udpankning hos hustruen, jfr. statsskattelovens § 38, stk. 2, og kommuneskattelovens § 40, ligesom der siden 1957 har været hjemmel til i sådanne tilfælde at foretage lønindeholdelse i hustruens løn m.v., jfr. kommuneskattelovens § 42, stk. 4. Det er i begge relationer en forudsætning, at samlivet mellem ægtefællerne består på inddrivelsens tidspunkt, men ikke at skatterestancen vedrører skat pålagt i forhold til hustruens indtægt.

2. Kildeskatteloven.

Efter ikrafttrædelsen af kildeskatteloven får spørgsmålet om, hvorledes ægtefæller hæfter for skattens betaling betydning i relation til såvel den foreløbige skat som restskatten.

Kildeskattelovens hovedregel er den, at hustruen principalt hæfter for skat, der vedrører den indtægt, for hvilken hun i henhold til § 4, stk. 2, er særskilt ansat, medens manden principalt hæfter for resterende skattebeløb. Loven opretholder imidlertid den anden ægte-

fælles subsidiære hæftelse efter regler, der stort set svarer til de gældende, jfr. §§ 72-73.

3. Ægteskabsudvalgets forslag.

Efter ægteskabslovgivningen er ordningen, som omtalt ovenfor, den, at hver af ægtefællerne hæfter med sin bodel og sit særeje for de ham påhvilende forpligtelser, og ingen af ægtefællerne er subsidiært ansvarlig for den andens forpligtelser, jfr. ægteskabsretsvirkningslovens § 25.

De skatteretlige regler adskiller sig herfra dels ved at fastsætte en gensidig subsidiær hæftelse for skatterestancer, dels ved at pålægge manden det principale ansvar for betalingen også af skattebeløb, der er pålagt ægtefællerne på grundlag af hustruens formue og indtægter. På begge disse punkter lader ægteskabslovgivningens regler sig overføre på det skatteretlige område ganske uafhængigt af, hvorledes man udformer reglerne om ansættelse og påligning af personlige skatter.

De gældende regler om hæftelsen for skatten er begrundet i hensynet til at sikre det offentlige krav på betaling af skyldig skat. Dette gælder især *reglen om den anden ægtefælles subsidiære hæftelse*, der er et naturligt supplement til en ordning, hvorefter ægtemanden er hovedskyldner for den fælles pålignede skat. Hvis man derimod i overensstemmelse med ægteskabslovgivningens system fordeler den principale hæftelse for skatterestancer i forhold til hver ægtefælles andel i de indkomst- og formuebeløb, der indgår i ligningsgrundlaget, vil en eventuel opretholdelse af reglen om ægtefællernes gensidige, subsidiære hæftelse fremtræde som en klar afvigelse fra ægteskabslovgivningens regler, der må søge sin begrundelse ikke i den måde, hvorpå den principale hæftelse er fordelt, men i særligt skattemæssige hensyn.

Som et sådant særligt hensyn kunne man anføre, at det nære interessefællesskab, der i almindelighed består mellem ægtefæller, giver dem mulighed for gennem fuldt lovlige dispositioner at forrykke det retlige formueforhold og dermed hæftelsesgrundlaget, uden at dette modsvarer af tilsvarende ændringer i ægtefællernes faktiske, økonomiske forhold. Dette gælder også i forhold til ægtefællernes øvrige særkreditorer, men under hensyn til dels at skattevæsenet ikke har nogen mulighed for som andre kreditivere at betinge sig en skylderklæring fra begge ægtefæller, dels at lovgivningen også i andre relationer har givet det offentlige krav på betaling af skyldig skat en særstilling i for-

hold til den, der ville følge af almindelige regler¹⁾), mener ægteskabsudvalget ikke at kunne afvise, at det også efter en fordeling af den principale hæftelse vil være hensigtsmæssigt at opretholde systemet med ægtefællernes gensidige subsidiære hæftelse.

Efter udvalgets opfattelse indeholder de nævnte skattemæssige hensyn dog ikke tilstrækkeligt grundlag for - under en ordning med samtidighedsskat som den, der principielt gennemføres ved kildeskattelovens ikrafttræden — at bevare det offentliges adgang til at søge fyldestgørelse for sit krav hos den subsidiært ansvarlige ægtefælle ikke blot ved udpantning, men tillige ved indeholdelse i den pågældendes løn m.v.

Denne særlige fyldestgørelsesadgang har givet anledning til adskillig kritik, der efter ægteskabsudvalgets opfattelse i vidt omfang må anerkendes som berettiget. Hvis den ene ægtefælle med eller uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder eller måske på grund af alvorlig sygdom eller afsoning af fængselsstraf over en længere periode er afskåret fra at bidrage væsentligt til familiens underhold, kan det således forekomme mindre rimeligt, at det offentlige ved at søge sig fyldestgjort for sin skattefordring på den pågældende ægtefælle i den anden ægtefælles arbejdsindtægt lægger væsentlige hindringer i vejen for dennes bestræbelser på under de givne forhold at skaffe familien tålelige, økonomiske livsvilkår. Efter ægteskabsudvalgets opfattelse ville en væsentlig del af indvendingerne mod ordningen med ægtefællernes gensidige, subsidiære hæftelse forstumme, dersom man gav afkald på den særlige fyldestgørelsesadgang, og da denne, som nævnt, næppe vil få nogen større fiskal betydning efter kildeskattelovens ikrafttræden, skal ægteskabsudvalget henstille, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 73, stk. 4, søges ophævet.

Hvis man i øvrigt opretholder den gældende ordning, hvorefter hver af ægtefællerne subsidiært hæfter for betalingen af skattebeløb, der er pålignet den anden ægtefælle, kan hensynet til bedst muligt at sikre det offentliges krav på betaling af skyldig skat efter ægteskabsudvalgets opfattelse ikke med særlig styrke anføres til støtte for at fastholde ægtemanden som hovedskyldner også for skattebeløb, der er pålignet

på grundlag af hustruens indkomst og formue. Denne ordning må anses som en reminiscens fra en tid, hvor den gifte kvinde ikke fuldt ud bevarede sin status som formueretligt retssubjekt og navnlig ikke hæftede fuldt ud og eksklusivt for de formueretlige forpligtelser, der påhvilede hende. Hertil kommer, at det netop er denne regel, der, navnlig tidligere, gav anledning til betydelige vanskeligheder i praksis, når man i forbindelse med separation eller skilsmisse skulle opløse formuefællesskabet, jfr. nærmere nedenfor under C. Efter ægteskabsudvalgets opfattelse bør reglerne om, hvem der principalt hæfter for skattens betaling, derfor ikke opretholdes i den skikkelse, hvori de har fundet optagelse i kildeskatteloven.

Udgangspunktet for en ændret fordeling af *det principale ansvar for betalingen af den fælles pålignede skat* må naturligvis være bestemmelsen i ægteskabsretsvirkningslovens § 25, der fastslår princippet om, at hver ægtefælle hæfter for sine forpligtelser. Det nævnte udgangspunkt må imidlertid i nogen grad modificeres, fordi vægtige praktiske hensyn taler for, at den principale hæftelse for den fælles pålignede skat fordeles i forhold til de indkomst- og formuebeløb, ægtefællerne hver for sig har selvangivet. En sådan ordning vil, dersom det af ægteskabsudvalget ovenfor under A fremsatte forslag tiltrædes, efter omstændighederne kunne resultere i en ændret opdeling af den principale hæftelse end den, der ville fremkomme ved en slavisk overførelse af ægteskabslovgivningens almindelige regler. Som det fremgår af de indledende bemærkninger til redegørelsens afsnit II kan denne fravigelse imidlertid ikke karakteriseres som stridende mod ægteskabslovgivningens grundlæggende principper. Der er, tværtimod, tale om en retsteknisk forskydning, der er en praktisk nødvendig konsekvens af, at reglerne om ægtefællers ansvar for selvangivelse af indkomst og formue er søgt udformet på en sådan måde, at de så lidt som muligt griber forstyrrende ind i den interne ordning af formueforholdene, parterne indbyrdes er blevet enige om.

Det netop fremsatte forslag må imidlertid udbygges nærmere, dels fordi kildeskatteloven forudsætter, at der i et vist omfang ikke skal indgives selvangivelse i sædvanlig forstand, jfr. lovens § 81, dels fordi hæftelsesspørgsmålet bliver

i) Som eksempel kan nævnes, at skatter og afgifter til stat og kommune, der hviler på fast ejendom, har gyldighed mod enhver uden tinglysning, jfr. tinglysningslovens § 4, og at skattekrav er privilegerede i skyldnerens konkursbo; på det sidstnævnte område er der dog nylig fremsat forslag om en ophævelse af den gældende særordning, se *Konkurslovsudvalgets 1. betænkning* (Nr. 423/1966) side 20-24.

aktuelt i relation til såvel den foreløbige skat som restskatten.

I tilfælde, hvor der efter kildeskattelovens § 81 ikke skal indgives sædvanlig selvangivelse - typisk fordi ægtefællerne kun har oppebåret A-indkomst, for hvilken der er sket indeholdelse efter reglerne i lovens afsnit V — indebærer en gennemførelse af ægteskabsudvalgets forslag, at den fælles skat, der pålignes på grundlag af sådanne indkomster, må fordeles mellem ægtefællerne i forhold til hver ægtefælles andel i det samlede indkomstbeløb, bestemt efter ægteskabslovgivningens almindelige regler. En sådan fordeling skulle ikke kunne volde praktiske vanskeligheder, jfr. opregningen af A-indkomster i kildeskattelovens § 43.

Ægteskabsudvalgets forslag indebærer endvidere, at hæftelsen for fælles pålignede, foreløbige skattebeløb, må fordeles mellem ægtefællerne i forhold til hver ægtefælles andel i de indkomst- og formuebeløb, der indgår i ligningsgrundlaget, ligeledes bestemt efter ægteskabslovgivningens almindelige regler. I tilfælde, hvor den foreløbige skat beregnes på grundlag af en af ægtefællerne indgivet selvangivelse - være sig en selvangivelse vedrørende det foregående indkomstår eller en selvangivelse vedrørende forventede indkomster og formue, jfr. herved kildeskattelovens §§ 52 og 53 - skal den foreløbige skat dog fordeles i forhold til de indkomst- og formuebeløb, hver ægtefælle har selvangivet. På tilsvarende måde foretages der en fordeling af den fælles pålignede slutskat. I relation til reglerne i kildeskattelovens §§ 60-62 må hver ægtefælle herefter behandles som en selvstændig skattepligtig. En ægtefælle må således have krav på tilbagebetaling af overskydende skat i princippet, selv om differencen skyldes, at ægtefællerne er enedes om en anden fordeling af ansvaret for selvangivelsen end den, der lå til grund for beregningen af den foreløbige skat, og selv om den anden ægtefælle som følge heraf samtidig har pådraget sig en forpligtelse til at svare restskat. Den sidstnævnte situation vil navnlig kunne forekomme i praksis, når ægteskabet opløses samt ved separation eller faktisk samlivsophævelse. Af fiskale grunde vil det dog formentlig være nødvendigt at give skattemyndighederne adgang til under visse omstændigheder at søge sig fyldestgjort for sin fordring på restskat hos den ene ægtefælle i den anden ægtefælles krav på tilbagebetaling af overskydende skat.

Det bemærkes, endelig, at en gennemførelse af ægteskabsudvalgets forslag nødvendiggør en række konsekvensændringer i kildeskattelovens §§ 16-18, der med sin sondring mellem »selvstændigt« og »ikke-selvstændigt skattepligtige personer« hviler på forudsætningen om, at ægtemanden og han alene principalt hæfter for den fælles pålignede skat. Der henvises i øvrigt til en af sekretæren udarbejdet oversigt over indholdet af kildeskattelovens regler om stillingen ved en ægtefælles død, der er optaget som bilag 2.

C. Ægtefællers skattemæssige stilling ved samlivsophævelse, separation og skilsmisse.

1. Gældende ret.

I tilfælde af faktisk samlivsophævelse, separation eller skilsmisse fortsætter sambeskatningen af ægtefællerne efter gældende ret indtil udgangen af det skatteår, i hvilket den nævnte ændring i parternes familieretlige status har fundet sted. Dette indebærer, at ægtemanden - og han alene - hæfter over for det offentlige for betalingen af det samlede skattebeløb, der er påignet ægtefællerne for det pågældende skatteår.

For det efterfølgende skatteår ansættes ægtefællerne hver for sig, men efter statskattelovens § 7, stk. 7, beskattes ægtemanden ved denne ansættelse af »den fulde fællesindkomst«, mens hustruen alene beskattes af »hendes mulige særindtægt«. Bestemmelsen er i praksis blevet forstået således, at hustruen beskattes af alle sine indtægter efter ophævelsen af samlivet mellem ægtefællerne samt af de indtægter, hun har oppebåret før dette tidspunkt, for så vidt de ikke indgik i formuefællesskab mellem ægtefællerne, men tilkom hende som særeje. Hustruens eventuelle lønindtægt for tiden før samlivsophævelsen bliver herefter i reglen beskattet hos manden, idet den typisk kun bliver beskattet hos hustruen, hvis der har bestået fuldstændigt særeje mellem ægtefællerne.

Sambeskatningseffekten er således efter gældende ret først helt afviklet med udgangen af det skatteår, der følger efter samlivsophævelsen. Indtil dette tidspunkt beskattes ægtemanden i et vist omfang også af hustruens indtægter og formue, og over for det offentlige hæfter han - og han alene - for den på dette grundlag pålignede skat. Ægtefællerne kan naturligvis indbyrdes træffe aftale om, at hustruen skal betale en vis andel af den fælles pålignede skat, men sådanne aftaler, der er hyppigt forekommende i praksis,

er ikke bindende for det offentlige, som kan fastholde sit fulde krav mod ægtemanden, og som ikke i kraft af aftalen får noget krav mod hustruen. Undlader hustruen frivilligt at opfylde den skattebyrde, hun har påtaget sig efter aftalen, er skattevæsenet derfor henvist til at inddrive det fulde beløb hos ægtemanden, og hustruens subsidiære hæftelse, jfr. statsskattelovens § 38, stk. 2, 3. pkt., kan - uanset aftalen - ikke gøres gældende efter det tidspunkt, hvor ægtefællerne har ophævet samlivet. Har ægtemanden måttet udrede skattebeløb, der efter aftalen skulle have været betalt af hustruen, kan han naturligvis under et efterfølgende civilt søgsmål søge beløbet refunderet hos hende.

Også selv om der ikke er truffet aftale mellem ægtefællerne om fordeling af skattetilsvaret, har ægtemanden mulighed for at gennemføre et refusionskrav mod hustruen. Den gældende lov har ikke reguleret spørgsmålet, men domstolene har i en del tilfælde, hvor det fandtes rimeligt, at hustruen refunderede manden en forholdsmæssig del af den på grundlag af hendes indtægt og/eller formue pålignede skat, givet ægtemanden medhold i hans krav herom, se nærmere *Ernst Andersen: Familieret* (1967) side 220—224 og »*Forsørgerbegrebet*« (Betænkning nr. 440/1966) side 65 f.

De komplicerede regler om fordelingen af retten til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fradrage betalte personlige skatter har ikke været gjort til genstand for drøftelse i udvalget, da spørgsmålet herom ikke vil være aktuelt efter skattefradragets ophævelse.

2. Kildeskatteloven.

Efter kildeskatteloven afhænger retsstillingen af, om der foreligger separation eller skilsmisse, henholdsvis faktisk samlivsophævelse.

Efter lovens § 10, stk. 1, jfr. § 6, stk. 2, opfører sambeskatningen mellem ægtefæller straks ved indtråd *skilsmisse eller separation*. For tiden derefter ansættes hustruen selvstændigt til skat.

For så vidt angår *indtægter, der er omfattet af lovens § 4, stk. 2*, indebærer dette, at hustruen og hun alene hæfter for den skat, der vedrører sådanne indtægter, hvad enten indtægten er oppebåret før eller efter separationen (skilsmissen), jfr. § 72, stk. 1, smh. m. stk. 2 og § 73, stk. 4.

Med hensyn til *hustruens andre indtægter* er reglen den, at hustruen beskattes af - og hæfter

i for den skat, der pålignes - sådanne indtægter, der vedrører tiden efter separationen (skilsmissen), medens ægtemanden beskattes af og hæfter for den skat, der vedrører hustruens nævnte indtægter under ægteskabet i tiden før separationen (skilsmissen).

Med hensyn til *formueskatten* for det år, i hvilket skilsmisse eller separation finder sted, bestemmer § 10, stk. 1, 3. pkt., at hustruen svarer formueskat for tiden efter separationen (skilsmissen) af den formue, der tilhører hende ved årets udgang. Efter samme bestemmelses 4. pkt. skal manden derimod i almindelighed svare særskilt formueskat af den nævnte formue for tiden indtil separationen (skilsmissen), dog at han kan forlange, at den særskilte formueskat beregnes på grundlag af hustruens formue på separationens eller skilsmisens tidspunkt, jfr. sidste pkt.

I tilfælde af *faktisk samlivsophævelse uden stedfunden separation eller skilsmisse* gælder efter lovens § 10, stk. 2, at sambeskatning af ægtefællerne og en eventuel særskilt beskatning af hustruen i henhold til § 4, stk. 2, først ophører med udløbet af det kalenderår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted.

For så vidt angår *indtægter, der er omfattet af lovens § 4, stk. 2*, indebærer dette næppe nogen ændring af retsstillingen i forhold til, hvad der gælder ved separation og skilsmisse.

Med hensyn til *hustruens andre indtægter og hendes formue* betyder reglen derimod, at ægtemanden indtil udgangen af det pågældende kalenderår fortsat beskattes af - og alene hæfter for den del af den pålignede skat, der vedrører - de nævnte værdier.

Kildeskatteloven indeholder ikke regler om, hvorvidt ægtemanden kan kræve refusion hos hustruen i tilfælde, hvor han har måttet betale skattebeløb, der delvis er pålignet på grundlag af hustruens indtægt og/eller formue. Spørgsmålet herom må derfor løses på samme måde som efter gældende ret.

Det tilføjes, at man ikke i den foregående fremstilling har ment at kunne berøre de fordelingsproblemer, der kan opstå, hvis de i lovens § 35 nævnte udskrivningsskalaer udformes således, at størrelsen af den ene ægtefælles indkomst får indflydelse på beregningen af den anden ægtefælles skat, således at man bevarer en vis sambeskatningseffekt også for så vidt angår de indtægter, der omhandles i § 4, stk. 2.

3. Ægteskabsudvalgets bemærkninger.

Kildeskattelovens regler har i meget vidt omfang løst de mange problemer, der opstår efter gældende ret i forbindelse med ægtefællers samlivsophævelse, separation og skilsmisse. Reglerne indebærer nemlig, at ægtemanden efter en samlivsophævelse m.v. kun kommer til at svare skat af (i.e. beskattes af og hæfter for skat på-lignet på grundlag af) hustruens værdier i følgende tilfælde:

- a. Ved faktisk samlivsophævelse uden stedfun-den separation og skilsmisse, hvor ægteman-den kalenderåret ud svarer skat vedrørende hustruens indtægter og formue i det omfang, disse værdier i henhold til lovens § 4, stk. 1, smh. m. stk. 2, jfr. § 6, sambeskattes med hans, og
- b. ved separation og skilsmisse kun i de sjæl-dent forekommende tilfælde, hvor ægteska-bets indgåelse og separation eller skilsmisse har fundet sted inden for samme kalenderår; i disse tilfælde skal manden svare formueskat for tiden fra indtægtsårets begyndelse til separationen (skilsmissen), og de foreløbige formueskattebeløb, som hustruen måtte have betalt før ægteskabets indgåelse, modregnes i hendes indkomstskat for tiden indtil ægte-skabets indgåelse, jfr. § 60, stk. 2, 2. pkt.

Den under b. nævnte særregel beror antagelig på en inkurie og bør formentlig ophæves ved en tilføjelse til den nævnte bestemmelse i lovens § 60.

Det af ægteskabsudvalget ovenfor under B fremsatte forslag til en ændret fordeling af hæftelsen for skatten indebærer, at en ægtefælle overhovedet kun (altså ikke blot efter en sam-livsophævelse) kommer til at hæfte for skat ved-rørende den anden ægtefælles værdier, for så vidt den pågældende har indvilliget deri. En gennemførelse af dette forslag må derfor efter ægteskabsudvalgets opfattelse forventes i meget væsentlig grad at ville formindske antallet af til-fælde, hvor der opstår behov for i forbindelse med en samlivsophævelse, separation eller skils-misse at gennemføre en ændret fordeling af hæftelsen for de skattebeløb, der er pålignet ægtefællerne.

Spørgsmålet om *hæftelsen for skat af frem-tidige indtægter* (og formue) bliver kun aktuelt ved faktisk samlivsophævelse uden stedfunden separation eller skilsmisse, der efter kildeskatte-loven ikke får nogen virkning for skattepligten i det løbende kalenderår. Til støtte herfor an-

i føres det, i bemærkningerne til lovforslaget, at der ved faktisk samlivsophævelse ikke foreligger ; samme klare grundlag som ved separation og I skilsmisse for at afgøre, om og fra hvilket tids-punkt ændringen i parternes forhold har fundet sted, idet det ofte først efter en tids forløb kan konstateres, om der er tale om en definitiv sam-livsophævelse. Dette forhold gør det efter ægte-skabsudvalgets opfattelse af retstekniske grunde j nødvendigt at blive stående ved kildeskatte-lovens ordning, der, hvis ægteskabsudvalgets forslag tiltrædes, næppe vil kunne føre til min-dre rimelige resultater, idet den indebærer, at hver af ægtefællerne hæfter for de foreløbige skatter i forhold til de værdier, hver af dem har selvangivet, jfr. nærmere ovenfor side 18. Eventuelle urimeligheder kan reguleres ved ind-byrdes regres.

Spørgsmålet om rimeligheden af en ændret fordeling af hæftelsen for skat af hidtidige ind-tægter (og formue) - navnlig egentlige *skatte-restancer* - kan opstå såvel ved samlivsophævel-se som ved separation og skilsmisse. Spørgsmå-let vil imidlertid næppe få samme praktiske be-tydning som hidtil, når man gennemfører en ordning med samtidighedsskat.

Det af ægteskabsudvalget ovenfor under B fremsatte forslag indebærer som udgangspunkt, at hæftelsen for skatten fordeles mellem ægte-fællerne i overensstemmelse med ægteskabslov-givningens almindelige regler om ægtefællers gældshæften, hvorfor der ikke skulle kunne op-stå behov for en ændret fordeling af hæftelsen for netop denne gældspost ved separation og skilsmisse m.v. Spørgsmålet kan imidlertid blive aktuelt, hvis en ægtefælle har valgt at selvangive formue og/eller indtægter, der tilhører den an-dens bodel eller særeje, idet den pågældende derved kommer til at hæfte for den pålignede skat og for en eventuel restance. Efter ægte-skabsudvalgets opfattelse er der imidlertid ikke tilstrækkelig grund til at give særregler for så-danne tilfælde. Her må man med føje kunne henvise ægtefællerne til at afgøre deres indbyr-des mellemværende i forbindelse med bodelin-gen, uden at dette behøver at medføre en æn-dring i skyldforholdet over for det offentlige.

Sammenfattende kan det således udtales, at der efter ægteskabsudvalgets opfattelse ikke er behov for at foretage ændringer i kildeskatte-lovens regler om ægtefællernes skattemæssige stilling ved samlivsophævelse, separation og skilsmisse.

BILAG

Ægtefællebeskatningen i Norge og Sverige.

Norge.

Udgangspunktet er, som i Danmark, sam-beskatning, men det norske system adskiller sig fra det danske ved, at manden ikke i skatteretlig henseende behandles som familiens overhoved.

Skattelovene bestemmer, at ægtefæller lignes under ét, og at de kan indgive fælles selvangivelse, samt at de i så fald er solidarisk ansvarlige for skattens betaling. En ægtefælle har dog intet ansvar for skattebetalingen, hvis den pågældende ikke har haft indtægter i vedkomme-nde indtægtsår, og heller ikke pr. 1. januar havde rådigheden over formuegenstande, som er taget med ved beregningen af skatten. Dette betyder i praksis, at den hjemmearbejdende hustru uden indtægt og formue hverken har et direkte eller subsidiært ansvar for skattens betaling.

Når ægtefællerne er lignet under ét, kan de ved at indsende hver sin selvangivelse få fordelt den pålignede skat mellem sig. Denne fordeling ændrer intet ved den samlede skattebyrde, men medfører alene, at det solidariske ansvar bortfalder, således at hver af ægtefællerne kun hæfter for den skat, der er pålignet i forhold til den indtægt og formue, hver af dem har selv-angivet. Det er herved i princippet forudsat, at hver ægtefælle indgiver selvangivelse vedrøren- de den indtægt og formue, som efter ægteskabs- lovgivningens almindelige regler er undergivet den pågældendes rådighed.

Dette system har i hovedtræk været gældende siden 1927, dog at det oprindeligt kun var hu- struen, der havde ret til at kræve fordeling. Det har efter de foreliggende oplysninger ikke givet anledning til specielle vanskeligheder, bortset fra at det har været nødvendigt at give særreg- ler om medhjælpende ægtefæller.

I 1959 indførte man den vigtige nye regel, at ægtefæller efter begæring kunne blive særskilt lignet med den følge, at de kunne frigøre sig for sambeskatningseffekten i de tilfælde, hvor denne resulterede i en merbeskatning. Forud- sætningen for anvendelsen af den nye regel er,

at begge ægtefæller har indtægt ved arbejde el- ler lignende. I så fald kan hver af dem kræve, at den laveste indtægt af denne art undergives særskilt ligning. Har ægtefællen med den lave- ste arbejdsindtægt indkomster af anden art eller formue, lignes dette hos ægtefællen med den højeste indtægt.

Det udvalg, hvis betænkning ligger til grund for lovændringen, havde foreslået fordeling af hæftelsen efter de regler, som anvendes ved sambeskatningsligning på grundlag af selvstæn- dig selvangivelse for hver ægtefælle. Dette for- slag blev imidlertid forkastet af ligningstekniske grunde, men kort tid efter modificeredes den nye lovregel, og det er nu således, at man i til- fælde af separation, skilsmisse og død fordeler skatten på de to ægtefæller i overensstemmelse med udvalgets forslag, d.v.s., at også ægtefæller, der beskattes på grundlag af en særskilt ligning, i disse tilfælde hæfter hver for sig efter ægte- skabslovgivningens regler.

Sverige.

Indtil udgangen af 1965 skete skatteligningen af ægtefællers indtægter altid under ét (sam- taxering), men der er nu ved en forordning af 21. maj 1965 skabt mulighed for særbeskatning af arbejdsindtægter.

Selv i de tilfælde, hvor der sker sambeskat- ning, fordeles ansvaret for skattens betaling dog på ægtefællerne i forhold til deres indkomster, og denne fremgangsmåde har været anvendt i hvert fald siden 1920. Der er normalt ikke som i Norge solidarisk hæftelse, og ægtefællerne skal altid indgive hver sin selvangivelse. Når det skal afgøres, hvilken ægtefælle indkomsten tilhører, anvender man ægteskabslovgivningens alminde- lige regler, hvilket ikke har givet anledning til praktiske problemer. Også indkomst, som hid- rører fra en virksomhed, der drives af ægtefæl- lerne i fællesskab, kan fordeles mellem dem.

Hvis ægtefællerne ønsker særskilt beskatning, bliver deres respektive arbejdsindkomster be-

skattet hver for sig efter skatteskalaen for enlige. Skatten af ægtefællernes andre indkomster (sideindkomster) beregnes derimod, som om alle ægtefællernes indkomster blev beskattet under ét og efter skalaen for gifte. Derved opnår man, at sideindkomsterne rammes af samme progression, som hvis ægtefællerne havde valgt almindelig sambeskatning af deres fulde indkomster, idet sideindkomsterne beskattes, som om de lå på toppen af de sammenlagte indkomster.

Ægtefællerne hæfter hver for sig for skatten på arbejdsindtægterne. Med hensyn til skatten

på sideindkomsterne anvender man det samme fordelingsprincip som ved samtaxering, hvilket betyder, at skatten fordeles mellem ægtefællerne i forhold til størrelsen af hver parts sideindtægt. Også i denne situation tager man altså sit udgangspunkt i ægteskabslovgivningens regler. Man venter ikke, at dette vil give anledning til tekniske vanskeligheder.

Arbejdet med yderligere reform af ægtefællebeskatningen er genstand for fortsat udvalgsbehandling¹⁾.

i) Udvalgets betænkning forventes at foreligge sidst i 1967 eller i begyndelsen af 1968.

Kildeskattelovens regler om stillingen ved en ægtefælles død.

Afgår en her i landet skattepligtig person ved døden, ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 11 fra dødsfaldet at regne. Lovens §§ 15-18 indeholder herefter reglerne om beskatningen i tilfælde af henholdsvis hensidder i uskiftet bo, privat skifte og offentligt skifte. Disse bestemmelser modificeres af lovens § 12, der fastsætter, hvorledes der skal forholdes, når en hustru har været særskilt beskattet i henhold til § 4, stk. 2, i tiden indtil dødsfaldet. I så fald skal der, hvad enten hustruen selv eller hendes mand afgår ved døden, foretages en afsluttende ansættelse af de indtil dødsfaldet oppebårne indtægter af den i § 4, stk. 2, nævnte art. En sådan afsluttende ansættelse skal foretages, hvad enten den efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, eller der skiftes offentligt eller privat efter afdøde, og de omhandlede indtægter medregnes følgelig aldrig i indkomstansættelserne efter §§ 15-17.

A. Hensidder i uskiftet bo.

Når en gift person er afgået ved døden, og den efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, skal der ikke foretages nogen selvstændig skatteansættelse af afdøde for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er sket, og indtil dødsfaldet. Den efterlevende ægtefælle overtager efter § 15, stk. 1, beskatningen for hele det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet, på samme måde som den pågældende i øvrigt ved sin bestemmelse om at hensidde i uskiftet bo indtræder i og overtager afdødes økonomiske rettigheder og forpligtelser. I tilfælde, hvor den førstafdødes død medfører, at væsentlige indkomstbeløb, der er indgået i grundlaget for beregningen af den foreløbige skat, bortfalder, kan den længstlevende begære fornyet beregning af foreløbig skat efter den almindelige regel i lovens § 53, ligesom skattemyndighederne også uden begæring kan foretage en sådan fornyet beregning.

Er det hustruen, der er afgået ved døden, fortsætter mandens selvstændige skattepligt, således at den for tiden indtil dødsfaldet omfatter

alle de af ham, hustruen og eventuelle sambeskattede børn erhvervede indtægter. Undtaget herfra er dog hustruens indtægter af den i § 4, stk. 2, omhandlede art, jfr. § 12. For tiden efter dødsfaldet omfatter mandens skattepligt alle af ham og eventuelle sambeskattede børn erhvervede indtægter samt alle øvrige af de under det uskiftede bo inddragne fællesbomidler flydende indtægter. På tilsvarende måde er manden formueskattepligtig for det omhandlede indkomstår af hele fællesformuen samt sin særformue og eventuelle sambeskattede børns formue.

Er det manden, der er afgået ved døden, bliver hustruen selvstændigt skattepligtig fra tidspunktet for dødsfaldet, jfr. § 13, og efter § 15, stk. 1, får hendes selvstændige skattepligt virkning fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet. Også i disse tilfælde skal der dog efter § 12 foretages en afsluttende ansættelse med hensyn til de af hustruen før dødsfaldet oppebårne indtægter af den i § 4, stk. 2, omhandlede art. Hendes selvstændige indkomst- og formueskattepligt får således samme omfang som foran angivet for manden i tilfælde af hustruens død. De forinden dødsfaldet erlagte foreløbige skattebeløb godskrives enken og bliver tillige med de af hende for resten af indkomståret erlagte foreløbige skattebeløb modregnet i slutskatten for hele indkomståret i overensstemmelse med reglerne i § 60.

Efterlader afdøde sig tillige særeje-formue, der ikke indgår i det uskiftede bo, er den efterlevende ægtefælle desuagtet skattepligtig også for indtægterne af særformuen for tiden indtil dødsfaldet efter reglen i § 15, stk. 1, jfr. lovens § 16, stk. 1, 2. pkt., og § 17, stk. 2, 3. pkt.

Efter § 15, stk. 3, finder samme regler anvendelse, når dødsboet udlægges til længstlevende efter skiftelovens § 57, stk. 1.

B. Boet efter førstafdøde skiftes privat.

Såfremt et dødsbo i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet gøres til genstand for privat

skifte og deling, oppebærer arvingerne samt en eventuel ægtefælle indtægterne af skiftemidlerne efter dødsfaldet; disse indtægter fordeles anpartsvis til beskatning hos enhver af de nævnte personer, som endvidere vil være formueskattepligtige af deres anpart af formuen ved indkomstårets udløb. Som følge heraf bestemmer § 16, stk. 2, at formueskattepligten for en afdød person, hvis bo er overtaget til privat skifte, skal anses for bortfaldet fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet; de indtil dødsfaldet erlagte foreløbige formueskattebeløb udbetales til det privat skiftede bo.

Af den skattepligtige *indkomst*, der er erhvervet i tiden fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet og indtil dødsfaldet, har der fundet en foreløbig beskatning sted. Var afdøde en *selvstændigt skattepligtig person*, skal der som følge af skattepligtens bortfald ved dødsfaldet efter § 16, stk. 1, 1. pkt., foretages en afsluttende indkomstansættelse for afdøde omfattende den indkomst, som i det nævnte tidsrum er erhvervet af afdøde og af personer, med hvilke han er blevet sambeskattet. Har hustruen forinden dødsfaldet haft indtægter af den i § 4, stk. 2, omhandlede art, skal der dog også her foretages en afsluttende ansættelse med hensyn til disse indtægter, jfr. § 12. På grundlag af den afsluttende ansættelse i henhold til § 16, stk. 1, foretages beregning af slutskat, og bliver der herefter tale om overskydende skat, udbetales denne til boet efter reglerne i § 62. Bliver der tale om restskat efter § 61, opkræves denne hos de privatskiftende arvinger og en eventuel ægtefælle, jfr. § 71, hvorefter arvingerne og ægtefællen hæfter solidarisk for restskattebeløbet, dog kun i det omfang hvori de modtager arv, og ægtefællen tilgode i det omfang den modtager boslod.

Afgår en *ikke-selvstændigt skattepligtig* person ved døden, og sker der privat skifte af boet, er der ikke grundlag for at foretage en afsluttende indkomstansættelse efter reglerne i § 16 for tiden indtil dødsfaldet. I dette tilfælde vil familieoverhovedet som afdøde var sambeskattet med, blive indkomstbeskattet af indtægterne før dødsfaldet, herunder afdødes særindtægter og indtægterne af de senere under det private skifte inddragne midler. Har den afdøde hustru haft indtægter af den i § 4, stk. 2, omhandlede art, skal der dog også i disse tilfælde foretages en afsluttende ansættelse vedrørende disse, og de skal følgelig ikke medregnes ved familieoverhovedets indkomstopgørelse. Familieoverhove-

det vil endvidere for det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet, være formueskattepligtig af sin formue ved indkomstårets udløb, herunder af formuegenstande, der er tilfaldet ham som arvelod og boslod i det privatskiftede bo.

C. Boet efter førstafdøde skiftes offentligt.

Skiftes boet efter afdøde offentligt, bliver boet efter § 1, nr. 6, jfr. § 6, stk. 1, skattepligtigt, så længe skiftebehandlingen foregår. *Indkomstskattepligten* omfatter ifølge § 17, stk. 1, indkomsten i samme periode, nemlig fra dødsfaldet og indtil skiftebehandlings afslutning.

Efterlader afdøde sig en ægtefælle, og har der bestået helt eller delvis formuefællesskab i ægteskabet, vil også den del af fællesformuen, som den længstlevende ægtefælle før dødsfaldet havde rådigheden over, være inddraget under skiftebehandlingen, og boets skattepligtig omfatter også indtægten af denne andel af fællesformuen. Det samme gælder med hensyn til indtægter af den del af den efterlevendes særeje, som - undtagelsesvis - er inddraget under skiftet med henblik på fyldestgørelse af vederlagskrav fra arvingerne, jfr. skiftelovens § 57, stk. 2. De indtægter, der således er omfattet af boets skattepligt, skal herefter ikke medregnes ved opgørelsen af den længstlevende ægtefælles skattepligtige indkomst.

Som anført er det en følge af skattepligtens bortfald ved en *selvstændigt skattepligtig persons død*, at der i tilfælde af privat skifte foretages en endelig opgørelse af skattetilsvaret for tiden indtil dødsfaldet derved, at der sker en afsluttende indkomstansættelse for den forløbne del af indkomståret. Når boet skiftes offentligt, indtræder imidlertid et selvstændigt retssubjekt, der overtager og afvikler afdødes økonomiske forhold, således at arvinger og ægtefælle først for tiden efter afslutningen af skiftebehandlingen selvstændigt oppebærer indtægter af de under behandlingen inddragne formueværdier. Det er derfor naturligt at lade det offentligt skiftede bo overtage afviklingen af afdødes skattetilsvare. Dette indebærer, at der kun behøver at foretages én indkomstopgørelse og -ansættelse for det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er sket. I § 17, stk. 2, bestemmes derfor, at et offentligt skiftet bos skattepligtig for det indkomstår, i hvilket skifte påbegyndes, også omfatter den indkomst, der af afdøde og af personer, med hvilke han sambeskattedes, er erhvervet i tiden fra indkomstårets begyndelse og indtil skiftets påbegyndelse; de i samme tid

erlagte foreløbige skattebeløb godskrives boet. Undtaget fra skattepligten efter § 17, stk. 2, er dog sådan hustruindkomst, med hensyn til hvilken der skal ske en afsluttende ansættelse efter reglen i § 12.

Afgår en *ikke-selvstændigt skattepligtig* person ved døden, og sker der offentligt skifte af boet, vil familieoverhovedet - på samme måde som tidligere omtalt for tilfælde af privat skifte - være indkomstskattepligtig af indtægterne før dødsfaldet, herunder afdødes særindtægter og indtægterne af de senere under skiftet inddragne formuegenstande, idet der dog herved bortses fra sådan hustruindkomst, som skal medregnes ved en afsluttende ansættelse i henhold til § 12.

§ 18 indeholder bestemmelser om offentligt skiftede dødsboers *formueskattepligt*. Disse bestemmelser er nært knyttet til bestemmelserne i § 17 om sådanne dødsboers indkomstskattepligt, og der kan derfor til dels henvises til bemærkningerne herom foran.

Boets formueskattepligt omfatter hele den under skiftet inddragne formue, herunder - hvis der har bestået formuefællesskab mellem ægtefæller — den andel af fællesformuen, hvorover den længstlevende ægtefælle havde rådigheden, samt den del af hans særeje, som efter den foran nævnte bestemmelse i skiftelovens § 57, stk. 2, måtte være inddraget under skiftet.

Formueskattepligten indtræder ved dødsfal-

det. Var afdøde en *selvstændigt skattepligtig person*, anses den dog - ligesom indkomstskattepligten - for indtrådt fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket dødsfaldet er indtruffet.

Var afdøde en *ikke-selvstændigt skattepligtig person*, vil der for tiden fra indkomstårets begyndelse og indtil dødsfaldet være svaret foreløbig formueskat også for så vidt angår den senere under skiftet inddragne formue; boet svarer først formueskat af boformuen for tiden efter dødsfaldet, og i tilfælde, hvor boet ved indkomstårets udløb endnu ikke er afsluttet og midlerne således endnu ikke er udloddet til arvinger og ægtefælle, er der ingen grund til som følge af dødsfaldet at tilbagebetale den del af de erlagte foreløbige beløb, der repræsenterer formueskat af de senere under skiftet inddragne midler. § 18, stk. 4, fastsætter derfor, at familieoverhovedet i disse tilfælde svarer særskilt formueskat af den under skiftet inddragne formue for tiden indtil dødsfaldet, og bl.a. for at undgå en egentlig opgørelse af den skattepligtige formue på tidspunktet for dødsfaldet, gennemføres beskatningen på den måde, at der af boformuen ved indkomstårets udløb beregnes formueskat for hele indkomståret, hvorefter familieoverhovedet tilsvares den del af det således beregnede beløb, som det ikke påhviler dødsboet at erlægge, jfr. herved § 39, stk. 2.

