

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

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

3.8.1.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag

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

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

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

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

Hvis en efterlevende ægtefælle overtager hele boet, og der sker beskatning efter dødsboskattelovens afsnit III, indgår fradragene derimod efter praksis i den skatteberegning vedrørende afdøde (mellemprioriteten) i dødsåret, som skal foretages efter dødsboskattelovens § 62. Som beregningsgrundlag bruges de faktiske indkomster i mellemprioriteten efter de regler, der ville have været gældende, dersom dødsfaldet ikke var indtruffet.

3.8.1.2. Medarbejdende ægtefælle

Kildeskattelovens § 25 A regulerer fordelingen af et virksomhedsresultat mellem to ægtefæller. Virksom-

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

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

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

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

3.8.2. Skatteministeriets overvejelser

3.8.2.1. Beskæftigelsesfradrag og særligt befordringsfradrag

Både særligt befordringsfradrag og beskæftigelsesfradrag er efter deres art og formål fradrag, som kun bør kunne tildeles fysiske personer. Det er grundlæg-