

TFA2023.15

Familieret 1.4, Dødsboskifte 1.9, Afgifter 3, Skatter 6.1, arveret 27.2

Successionsrækkefølgers uafklarede retsvirkninger i praksis

- ♦ *Hvad er retsvirkningerne af en bestemmelse om successionsrækkefølge? Højesteret har afsagt en kendelse, der afklarer flere af de spørgsmål om successionsrækkefølger; der tidligere har været omdiskuterede, jf. UfR 2021.5245 HKK. En række væsentlige spørgsmål er dog endnu uafklarede. Blandt andet kan der være betydelige avancer på værdipapirer og fast ejendom, der ikke vil blive beskattet ved overgangen mellem to personer i en successionsrækkefølge.*

Af advokat Ulrik Grønberg

»Ved min død skal mit sommerhus tilfalde min søster. Efter min søsters død skal sommerhuset tilfalde min bror.«

Således kunne en helt kortfattet bestemmelse om en *successionsrækkefølge* lyde i et testamente. Men selv en tilsyneladende klar og forståelig bestemmelse om succession kan give anledning til vanskelige tvivlsspørgsmål.

I 2018 opremsede jeg i en artikel¹ en lang række problemstillinger, som dengang manglede at blive afklaret. Højesteret har i en kendelse fra 2021 taget stilling til nogle af disse problemer. En række spørgsmål om civilret, afgiftsret og skatteret var imidlertid ikke til prøvelse i Højesteret.

I nærværende artikel vil jeg indledningsvist give et eksempel på, hvordan en bestemmelse om en successionsrækkefølge kunne lyde i et testamente.

Derefter vil jeg kommentere Højesterets kendelse i UfR 2021.5245 HKK. Rasmus Kristian Feldthusen har andetsteds i denne udgave af Tidsskrift for Familie- og Arveret givet et referat af Højesterets kendelse, hvortil jeg henviser. I stedet vil jeg fokusere på kendelsens retsvirkninger set fra min synsvinkel som praktiserende advokat: Hvad kan der efter højesteretskendelsen siges med sikkerhed om successionsrækkefølgers retsvirkninger, og hvad henstår endnu i skrivende stund som uafklaret.

1. Baggrund

»Friarv kan ved testamente indsættes i en successionsrækkefølge«, står der i arvelovens § 60. Der er imidlertid ikke givet nogen detaljerede regler om, hvad en successionsrækkefølge indebærer af rettigheder og forpligtelser for modtageren. Det er dette problem, der endnu giver udfordringer i det praktiske retsliv, så mange år efter arvelovens ikrafttræden d. 01.01.2008.

Til sammenligning (og inspiration) har man i Tyskland en detaljeret lovgivning af successionsrækkefølger med 47 paragraffer om emnet.²

2. Eksempel på successionsrækkefølge

Successionsrækkefølger er kendetegnede ved, at en person i sit testamente eller i gavebrev har bestemt, at en genstand, en samling af genstande, en formue eller en del af en formue først skal tilfalde én person for derefter ved personens død – eller efter en tidsfrist –

at gå videre til den næste person. Stifteren giver således to eller flere personer en ret til den samme genstand.³

Der skabes en art sameje, idet der stiftes en ret over en genstand for to personer. Rettighederne eksisterer tidsforskudt, således at den første rettighedshavers ret er midlertidig. Den anden rettighedshavers ret er udskudt.

En successionsrækkefølge kan angå bestemte ejendele, f.eks. et maleri eller et sommerhus (*genstandssuccession*), eller en del af en formue, f.eks. en arv (*formuesuccession*).

I et testamente kunne en sådan bestemmelse tænkes formuleret som følger:⁴

- 1.1. Det er mit ønske, at mit sommerhus ved min død skal indgå i en successionsrækkefølge, hvor det på 1. pladsen skal tilfalde min niece, Frida Petersen.
- 1.2. Efter Frida Petersens død skal sommerhuset tilfalde min nevø, Erik Petersen, som arving på 2. pladsen. Såfremt Erik Petersen er gået bort, skal hans livsarvinger i stedet være arvinger på 2. pladsen.
- 1.3. Frida Petersen skal ikke kunne overdrage eller pantsætte sommerhuset, som ej heller skal kunne gøres til genstand for retsforfølgning. Dette vil i forbindelse med arveudlægget være at tinglyse som byrde på ejendommen med prioritet næst den pantegæld, som måtte være lyst pr. min dødsdag og med Erik Petersen som påtaleberettiget.
- 1.4. Sommerhuset skal tilhøre Frida Petersen som fuldstændigt særeje.
- 1.5. Frida Petersen skal ikke kunne testere over sommerhuset, og hendes legale arvinger, herunder hendes eventuelle tvangsarvinger, skal ikke tage arv heraf.

2.1. Ad stk. 1 – sprogbrogen

I stk. 1 indsættes en person, Frida, til at modtage et sommerhus ved testators død. Normalt kan man i arveretten nøjes med begreberne testator og arving.⁵ I successionsrækkefølger arbejdes der med flere led af modtagere. Den første modtager kan kaldes *forarvingen*, og den næste modtager kan kaldes *efterarvingen* – inspireret af tysk ret, hvor betegnelserne *Vorerbe* og *Nacherbe* anvendes.

Forarvingen er arving på 1. pladsen, mens efterarvingen er arving på 2. pladsen.

¹ Se Ulrik Grønberg, Successionsrækkefølger set fra en praktikers synsvinkel, TFA 2018.283.

² Bürgerliches Gesetzbuch §§ 2100-2146 omhandler *Vor- und Nacherbschaft*.

³ I testamentspraksis er det mere udbredt, at det er hele eller dele af formuen, der skal indgå i succession, end det er specifikke genstande. En udførlig definition er skrevet i Rasmus Kristian Feldthusen, Succession, 2001, s. 66.

⁴ Eksemplet er en let omskrevet udgave af en formulering fra formularsamlingen på www.synopsis.dk.

⁵ Frida er formelt set legatar, men for nemheds skyld betegnes hun arving i artiklen.

2.2. Ad stk. 2 – de udpegede arvinger

Ved forarvingens død skal genstanden overgå til en efterarving, som er udpeget af testatoren. Forarvingen er testators niece og dermed ikke tvangsarving efter testator. Efterarvingen er en navngiven nevø til testator. Dermed opfyldes de to betingelser i arvelovens § 60 vedrørende successionsrækkefølger: Der er alene truffet bestemmelse om succession for friarv, og ejendelene er ikke tildelt flere ved testators død ufødte personer efter hinanden.

2.3. Ad stk. 3 – forarvingens rådighed inter vivos

I stk. 3 sættes der begrænsninger i forarvingens råden over sommerhuset *inter vivos* – hun må ikke sælge, bortgive eller belåne det. Det vil være efterarvingens ret til sommerhuset, der bliver påvirket, hvis forarvingen overtræder bestemmelsen og eksempelvis forærer sommerhuset væk.

Forbuddet mod salg mv. tinglyses på ejendommen med efterarvingen som påtaleberettiget med henblik på at træffe rimelige foranstaltninger til at hindre forarvingens råden.

Testatoren har også bestemt, at sommerhuset ikke kan gøres til genstand for retsforfølgning. Dette skal beskytte forarvingen og – måske især – efterarvingen mod, at forarvingens kreditorer søger fyldestgørelse i sommerhuset i successionsrækkefølgen.

Det er ikke i alle successionsrækkefølger, at en sådan kreditorbeskyttelse er mulig eller tiltænkt. Der findes således en anden, udbredt variant af successionsrækkefølger. De er anderledes, fordi testator her ikke ønsker at forhindre forarvingen (typisk testators barn) i at anvende arven. Formålet er alene at bestemme, at såfremt der er noget tilbage af arven, når barnet senere dør, skal det gå ubeskåret til efterarvingen (typisk børnebørnene) uden deling med forarvingens ægtefælle (typisk testators svigerbarn).

Forarvingen kan med andre ord forbruge arven eller bortgive den. Forarvingen kan blot ikke testere over arven.

Denne fri rådighedsret for børnene indebærer, at der ikke ville være noget til hinder for, at børnenes eventuelle kreditorer kunne gøre udlæg i det arvede i deres levende live, jf. analogien af retsplejelovens § 514, stk. 3, hvorefter bestemmelser om, at udlæg ikke kan foretages, ikke finder anvendelse, hvis skyldneren (forarvingen) har fri rådighedsret over aktiverne.⁶

2.4. Ad stk. 4 – retsstillingen i tilfælde af skilsmisse

I eksemplets stk. 4 er der en bestemmelse om, at aktivet skal tilhøre arvingen som fuldstændigt særeje, hvilket blandt andet har den konsekvens, at arvingens ægtefælle ikke skal have 50 % som boslod ved ægteskabets ophør.

Bestemmelsen er muligvis overflødig. Generelt gælder det, at uoverdragelige og personlige rettigheder kun indgår i bodelingen, i det omfang det er foreneligt med de for disse rettigheder særligt gældende regler, jf. ægtefællelovens § 37. Der er ingen »særligt gældende regler« i arveloven om successionsrettigheders behandling ved skilsmisse, hvorfor man må se på selve testamentsbestemmelsens ordlyd og den rettighed, som forarvingen er tillagt.

En genstand, der er omfattet af en bestemmelse om succession *med væsentlige rådighedsbegrænsninger i arvingens levende live*, svarende til ovenfor nævnte eksempel, må antages at være en

uoverdragelig rettighed, som efter ægtefællelovens § 37 er undtaget for deling ved skilsmisse.⁷

Særejebestemmelsen medtages således primært af forsigtighedshensyn for at undgå, at der rejses krav om boslod fra forarvingens ægtefælle ved separation/skilsmisse.

Andre formuleringer af successionsrækkefølger, hvor der *ikke* er begrænsninger i forarvingens anvendelse af arven, indebærer muligvis, at det arvede skal indgå i formuedelingen ved separation/skilsmisse.⁸

2.5. Ad stk. 5 – Retsstillingen ved forarvingens død

I eksemplets stk. 5 fastsættes der begrænsninger i forarvingens muligheder for at råde over sommerhuset *mortis causa*. Arveladeren har på forhånd bestemt, hvem der skal overtage sommerhuset ved forarvingens død.

Man kan teoretisk set godt forestille sig successionsrækkefølger, hvor forarvingen er givet fri ret til at testere over aktivet i successionsrækkefølgen. Dette ses dog ikke at være et ønske blandt særligt mange testatorer, hvilket ikke kan undre, da det går imod grundtanken om at ville fastlægge, hvem der skal overtage aktivet efter forarvingen.⁹

3. Højesterets kendelse – ubesvarede spørgsmål

Højesteret afsagde i september 2021 en opsigtsvækkende kendelse om retsvirkningerne af succession. Kendelsen – som er trykt i både UfR 2021.5245 HKK og i TFA 2022.20 HKK – er grundigt refereret i Rasmus Kristian Feldthusens artikel. Hvad Højesteret nåede frem til – og hvad Højesteret udtrykkeligt undlod at tage stilling til – kan kort sammenfattes som følger:

Gavegiveren A forærede i 2017 og 2018 sin datter B to gaver, begge bestående i anparter i faderens ejendomsselskaber. Det fremgik af gavebrevene, at anparterne ved B's død skulle tilfalde hendes børn som successionsarvinger. Ved B's død i 2019 opstod der en tvist om, hvorvidt anparterne skulle indgå som aktiver i hendes dødsbo, eller om de skulle gå videre til hendes børn i en successionsrækkefølge uden om dødsboet.

Højesteret fandt, at B's anparter i ejendomsselskaberne ikke udgjorde aktiver i hendes dødsbo. Anparterne skulle derfor ikke indgå i opgørelsen af hendes dødsbo. Afslutningsvis anførte Højesteret, at Højesteret ikke herved havde taget stilling til, om B's livsarvinger skulle betale boafgift eller gaveafgift af værdien af anparterne. Højesteret havde heller ikke taget stilling til, om anparterne skulle have været inddraget under bobehandlingen, »hvis dødsboet efter B havde været undergivet insolvensbehandling«.

4. Skal der betales boafgift eller gaveafgift?

Det ene af de to spørgsmål, som Højesteret ikke tog stilling til, var, om der skulle betales boafgift eller gaveafgift af aktiver, der overgik til en anden i en successionsrækkefølge.

Man kunne argumentere for, at der skal betales *gaveafgift* ved at henvise til, at successionsrækkefølgen var bestemt i et gavebrev. Gaven ændrer ikke status, når den første modtager dør. Ud fra devisen »en gang gave, altid gave«, skulle det dermed være gaveafgift, der skulle betales ved overgangen.

Imod dette taler en utrykt kendelse af 04.01.2022, afsagt af Skifteretten i København i sagen SKS-2769/2021. I kendelsen – som blev afsagt få måneder efter ovennævnte højesteretskendelse – be-

⁶ Se også *Anne Louise Bormann og Ib Hounsgaard Trabjerg*, Arveloven med kommentarer, 2. udgave, s. 344 ff.

⁷ Jf. *Finn Taksøe-Jensen m.fl.*, Successionsrækkefølger i praksis, UfR 2001B.435, hvor det på s. 438 er anført »Denne artikels forfattere finder dette resultat så sikkert, at det strengt taget ikke vil være nødvendigt at træffe bestemmelse om, at arven i successionsrækkefølgen skal være særeje for den på 1. plads indsatte«.

⁸ Jf. *Jørgen U. Grønborg*, Ægtefælleloven med kommentarer, 1. udgave, s. 324.

⁹ I *Finn Taksøe-Jensen m.fl.*, Successionsrækkefølger i praksis, UfR 2001B.435, s. 440, anføres følgende: »Gives tilladelse til sådanne ændringer i testamentet, er successionsrækkefølgen en fiktion uden retsvirkninger«.

stemte skifteretten, at der i en lignende sag skulle opkræves *boafgift*, og ikke gaveafgift.

Det afføder et nyt spørgsmål, nemlig hvilken *afgiftsrelation* der skal lægges til grund ved boafgiftens beregning. Der er ikke en særskilt bestemmelse herom i boafgiftsloven.

I nogle tilfælde – såsom i testamentseksemplet ovenfor – er det underordnet for efterarvingen, om man anser arven som hidrørende fra testator eller som hidrørende fra forarvingen. I andre tilfælde vil det kunne have betydning, hvilken relation der skal lægges til grund for afgiftens beregning.

I arveafgiftsloven, der gjaldt indtil 01.07.1995, var det i § 6, stk. 1, bestemt, at arveafgiftens størrelse skulle beregnes efter »slægtskabsforhold til sidste besidder«.

Dette må dog formentlig anses for ændret nu. I den ovennævnte kendelse af 04.01.2022 i sagen SKS-2769/2021 bestemte Skifteretten i København, at den relevante afgiftsrelation var forholdet mellem efterarvingen og den oprindelige hjemmelsmand (testator/gavegiver), ikke forholdet mellem efterarvingen og forarvingen.¹⁰

Denne retstilstand er et brud på, hvad der gjaldt ifølge den tidligere arveafgiftslovs § 6, stk. 1, og dermed et brud på en retstilstand, der ifølge Stig Juul må antages at have været gældende siden arveforordningen af 1792.¹¹

Nogle boafgiftsmæssige spørgsmål finder dog svar i boafgiftsloven: Afgiftspligten indtræder ved successionen, jf. boafgiftslovens § 8, stk. 4. En underskrevet afgiftsanmeldelse skal indleveres til Skifteretten i København, jf. boafgiftslovens § 10, stk. 4. Skifteretten vil herefter i medfør af boafgiftslovens § 17, stk. 2, sende anmeldelsen til skatteforvaltningen med henblik på godkendelse af værdifastsættelsen.

Efterarvingen skal betale bo- og tillægsboafgift uden at få andel i bundfradraget i dødsboet, jf. boafgiftslovens § 6, stk. 1, litra c. Bo- og tillægsboafgiften skal indbetales til Skifteretten i København senest 3 måneder efter, at vedkommende er succederet i retten.

5. Konsekvenserne, når det arvede aktiv ikke anses for en del af forarvingens dødsbo

Højesterets kendelse drejede sig fra en umiddelbar betragtning om et smalt, afgiftsteknisk spørgsmål: Skulle beregningen og opkrævningen af afgift ske i dødsboet eller snarere ved særskilt afgiftsanmeldelse i medfør af boafgiftslovens § 10, stk. 4.

Højesterets kendelse var på sin vis helt i overensstemmelse med boafgiftslovens ordlyd. Kendelsen har dog i realiteten mere vidtrækkende konsekvenser end en afgørelse om, hvordan afgift skal berigtiges.

Højesteret slog med kendelsen fast, at aktiver i en successionsrækkefølge *ikke indgår i forarvingens dødsbo*.

Forarvingens ejendomsret ophørte således ved hendes død. Hendes livsarvingers suspensivt betingede ejendomsret blev samtidig straks og automatisk til en aktuel ejendomsret. Aktiver i successionsrækkefølger går uden om forarvingens dødsbo – ligesom eksempelvis lånte aktiver eller pensioner.

Der er flere konsekvenser af dette:

5.1. Der er ingen regler om, hvorledes et dødsbo i praksis skal forholde sig til aktiver, som ikke indgår i dødsboet

Det må antages, at efterarvingen ved dødsfaldet er blevet ejer af aktiverne, og fra dette tidspunkt skal efterarvingen oppebære indtægterne og afholde udgifterne i tilknytning til de pågældende aktiver. Efterarvingen har status som separatist i forarvingens dødsbo og har dermed som rette ejer krav på at få det arvede – i eksemplet et sommerhus – udleveret straks med henvisning til dødsboskifte-lovens § 84, stk. 1.

Efterarvingen skal selv sørge for registreringen og tinglysningen af sin ejendomsret. Dødsboet må have pligt til at underskrive på vegne den afdøde, selv om aktiverne ikke indgår i dødsboet.

5.2. Det arvede tæller ikke med i aktivmassen ved vurderingen af, om forarvingens dødsbo er skattepligtigt

Normalt anses et dødsbo for at være skattepligtigt, såfremt nettoformuen eller bruttoaktiverne på skæringsdagen overstiger 3.160.900 kr. (beløbsgrænsen i 2023). Hvis en afdød person har ejet et aktiv i en successionsrækkefølge, skal aktivets værdi ikke medregnes ved beregningen af, hvorvidt dødsboet er skattepligtigt, ligesom det ikke tæller med ved afgørelsen af, om der skal betales ekstra retsafgift på 9.000 kr. efter retsafgiftslovens § 28, stk. 1. Dette er bekræftet af Skattestyrelsen i sag SKS.nr. 41-2191/2020 ved Skifteretten i Lyngby, hvilken er refereret nærmere af advokat *Simon Hauch* andetsteds i nærværende udgave af Tidsskrift for Familie- og Arveret.

Eksempel: Forarvingen Frida har en opsparret formue på 2 mio. kr., hvortil kommer arvede anparter med en værdi på 10 mio. kr., som ifølge arveladeren skulle indgå i en successionsrækkefølge.

Ved Fridas død vil hendes dødsbo ikke blive skattepligtigt. Anparterne indgår ikke i hendes dødsbo, og Fridas øvrige formue på 2 mio. kr. er under grænsen for, hvornår et dødsbo er skattepligtigt.

5.3. Efterarvingens ret har prioritet forud for tvangsarvingers ret

Forarvingens ægtefælle og livsarvinger kan ikke kræve tvangsarv af de aktiver, som skal tilfalde efterarvingen. Såfremt efterarvingen er et af forarvingens børn, vil barnet have ret til såvel aktiverne i successionsrækkefølgen som sin tvangsarv af det øvrige dødsbo. Tvangsarven anses ikke for indeholdt i aktiverne i succession.

5.4. Efterarvingen kan have fået en berigelse på forarvingens ægtefælles bekostning

Forarvingen kan have anvendt betydelige midler til forbedring af ejendommen i sin ejertid, herunder til nedbringelse af eventuel pantegæld i ejendommen. Det kommer efterarvingen økonomisk til gavn. Det efterlader dog også spørgsmålet om, hvorvidt forarvingens dødsbo kan rejse krav mod efterarvingen om at få tilbageført den værdistigning, der skyldes forarvingens anvendelse af egne midler.

Såfremt forarvingen havde anvendt delingsformuemidler til at forøge værdien af sit *særeje* m.v., der ikke indgår i fællesboet, ville der have været hjemmel til et reguleringskrav i ægtefællelovens § 38. Spørgsmålet er ikke lovreguleret, når det drejer sig om aktiver

¹⁰ Jf. *Rasmus Kristian Feldthusen*, Analyse af den skatte- og afgiftsmæssige behandling af successionsrækkefølger (fideikommiss) i dansk ret, Skattepolitisk Oversigt 2013.417, afsnit 4.3. in fine, hvor *Feldthusen* angiver, at afgiften skal beregnes på grundlag af relationen mellem efterarvingen og stifteren, men cf. *Finn Taksø-Jensen m.fl.*, Successionsrækkefølger i praksis, UfR 2001B.435, hvor der på s. 439 er anført følgende: »Boafgift skal ved arvefaldet fra den på 1. plads indsatte til den på 2. plads indsatte betales på grundlag af den personlige relation mellem disse (...)»

¹¹ Jf. *Stig Juul*, Fideikommissarisk substitution, 1934, s. 19.

i successionsrækkefølger, og der foreligger endnu ingen retspraksis herom.

Anne Louise Bormann anfører, at meget taler for, at der ud fra tilsvarende hensyn, som ligger bag reglerne om reguleringskrav, må tilfalde dødsboet et krav på en del af ejendommens værdi svarende til, hvad forarvingen har anvendt til forbedring af ejendommen og nedbringelse af pantegælden.¹²

5.5. Aktiverne overgår til efterarvingen, selv om forarvingens ægtefælle sidder i uskiftet bo eller får ægtefælleudlæg

Efterarvingen skal have sit aktiv udleveret, selv om forarvingens ægtefælle sidder i uskiftet bo. Efterarvingens ret har også fortrin over for ægtefællens ret til suppleringsarv efter arvelovens § 11, stk. 2, og ret til ægtefælleudlæg efter dødsboskiftelovens § 22 (beløbsgrænsen er 850.000 kr. i 2023),

5.6. Aktiverne overgår til efterarvingen, selv om de øvrige aktiver udlægges som boudlæg

Efterarvingen skal have sit aktiv udleveret, selv om forarvingens øvrige aktiver udlægges som boudlæg, ligesom aktiver i successionsrækkefølge ikke tæller med ved vurderingen af, om der kan ske boudlæg efter dødsboskiftelovens § 18 (beløbsgrænsen er 49.000 kr. i 2023).

5.7. Efterarvingen overtager formentlig aktivet, selv om forarvingen var insolvent

Ved forarvingens død indgår aktiverne ikke i forarvingens dødsbo, hvis boet er solvent. Højesteret anførte direkte i ovennævnte kendelse, at der ikke dermed blev taget stilling til, om det samme ville gælde, såfremt forarvingen i stedet var insolvent ved sin død. Det kan således ikke siges med sikkerhed, om forarvingens kreditorer skal affinde sig med, at aktiverne går uden om boet til efterarvingen.

Det synes dog at stemme bedst med successionsbegrebets natur, hvis aktiverne ikke indgår i forarvingens dødsbo, uanset om det er insolvent eller ej.

Det får dog også den konsekvens, at der vil være situationer, hvor forarvingens kreditorer kan gøre udlæg i aktiverne, mens forarvingen er i live, men ikke kan opnå dækning i dødsboet, når forarvingen dør.

Såfremt forarvingen har fri rådighedsret over aktivet, mens forarvingen er i live, er aktivet ikke beskyttet mod kreditorforfølgelse, jf. afsnit 3.3. ovenfor. Når forarvingen dør, går ejerskabet straks og automatisk videre til efterarvingen – uden om forarvingens dødsbo – uanset om forarvingen havde fri rådighedsret i levende live. Et eventuelt gyldigt udlæg eller pant i aktivet, foretaget i forarvingens levende live, skal dog respekteres af efterarvingen.

5.8. Der skal ikke betales aktieavanceskat eller ejendomsavanceskat eller skat på genvundne afskrivninger ved overgangen af aktivet til efterarvingen.

Højesteret tog ikke stilling til, hvilken betydning det har for en eventuel avanceskat, at et aktiv i en successionsrækkefølge ikke indgår i ejerens/forarvingens dødsbo. En nærliggende forståelse af kendelsen må være, at når aktiver i succession ikke indgår i forarvingens dødsbo i relation til boafgift, skal dødsboet heller ikke beskattes af en eventuel avance ved forarvingens død.

Eksempel: Forarvingen Frida arver en udlejningsejendom fra sin far til en værdi af 10 mio. kr. med klausul om successionsrækkefølge. Der betales sæd-

vanlig avanceskat i forbindelse med afståelsen til Frida, baseret på, hvad faderen har haft af avance i sin ejertid. Da Frida – måske flere årtier senere – dør, overgår udlejningsejendommen til efterarvingen Erik. Udlejningsejendommen er i Fridas ejertid steget til 35 mio. kr. i værdi. Frida efterlader sig i øvrigt en nettoformue på 2 mio. kr. Hvem skal betale avanceskat af værdistigningen på 25 mio. kr.?

Såfremt aktivet ikke indgår i forarvingens dødsbo, er det ikke dødsboet, der skal betale avanceskatten. Der ses således ikke at være nogen lovhjemmel for at lade dødsboet betale skatten på et aktiv, der ikke er en del af dødsboet. Dødsboet i eksemplet er desuden ikke skattepligtigt, idet boets nettoformue ikke overstiger grænsen på 3.160.900 kr. (2023-sats). Det anførte må dog gælde, uanset om dødsboet er skattefritaget eller ej.

Er det så efterarvingen, der skal betale skat af den avance, som er opnået i forarvingens ejertid? Efterarvingen skal betale boafgift i forbindelse med overgangen til ham, jf. boafgiftslovens § 8, stk. 4, men det giver ikke i sig selv tilstrækkelig hjemmel til beskatning af forarvingens avance hos efterarvingen.

Denne boafgiftsberegning får stor betydning for efterarvingen senere, hvilket uddybes nedenfor.

Man kunne overveje, om forarvingens avance kommer til beskatning, når efterarvingen efterfølgende sælger udlejningsejendommen. Såfremt forarvingens dødsbo ikke beskattes af avancen, kunne det alternativt overvejes at lade beskatningen ske hos efterarvingen, når han afstår aktivet. Der ville i givet fald være tale om *skattemæssig succession*: Efterarvingen ville blive anset for at have erhvervet aktivet til samme pris og på samme tidspunkt som forarvingen.

Imidlertid stilles der en lang række krav, såfremt man vil anvende reglerne om skattemæssig succession. Hvor arveretlige successionsrækkefølger i princippet kan omfatte ethvert tænkeligt aktiv, kan de skatteretlige successionsregler kun anvendes på aktiver, der opfylder nogle helt specifikke betingelser, jf. eksempelvis aktieavancebeskatningslovens § 34 og dødsboskattelovens § 29, stk. 3, for så vidt angår overdragelse af aktier. Såfremt aktivet eksempelvis er en post aktier i et selskab, hvis væsentligste aktivitet består i passiv pengeanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom, vil der efter de nuværende regler ikke være mulighed for skattemæssig succession.

Tværtimod har efterarvingen lovhjemmel for, at han kun skal beskattes af den avance, der måtte opstå i hans egen ejertid. Her bliver den fornævnte boafgiftsberegning, da han overtog aktivet, relevant: Avancen beregnes på basis af den værdi, som blev lagt til grund for boafgiftsberegningen, da han overtog aktivet, jf. ejendomsavancebeskatningslovens 3. En tilsvarende regel gælder for aktieavancer og kursgevinster, jf. aktieavancebeskatningslovens § 31 og kursgevinstlovens § 34.

6. Konklusion

Med Højesterets kendelse i UfR 2021.5245 HKK er nogle af retsvirkningerne af en successionsrækkefølge blevet fastslået i retspraksis, men der refterer væsentlige uafklarede spørgsmål. Når et aktiv i en successionsrækkefølge overgår til efterarvingen straks ved forarvingens død, giver det en række udfordringer omkring sikring af efterarvingens rettigheder over for eksempelvis forarvingens kreditorer og tvangsarvinger.

Der savnes også regler, der regulerer det økonomiske mellemværende mellem forarvingens dødsbo og efterarvingen, såfremt aktivets værdi er blevet forøget ved brug af forarvingens midler.

¹² Se *Anne Louise Bormann*: »Successionsrækkefølger – En løsning for moderne familier eller en kilde til konflikter?«, trykt i *Caroline Adolphsen, Helle Isager, Eva Naur og Anne-Dorte Bruun Nielsen (red.)*, Festskrift til Irene Nørgaard, s. 157-165, samt *Anne Louise Bormann og Ib Hounsgaard Trabjerg*, Arveloven med kommentarer, 2. udgave, s. 347.

Særligt synes der dog at være et behov for, at det bliver fastlagt, hvorledes aktiver i successionsrækkefølger skal behandles skattemæssigt ved forarvingens død. Efterarvingen skal betale afgift ved overgangen, men en eventuel avance i forarvingens ejertid bør ikke unddrages beskatning. På nuværende tidspunkt er det uafklaret, hvem der skal betale avanceskatten. At lade forarvingens dødsbo beskattes af avancen på et aktiv, som ifølge Højesteret ikke er en del af dødsboet i relation til afgift, synes selvmodsigende og inkon-

sistent. Såfremt efterarvingen skal overtage den latente skat, der opstod i forarvingens ejertid, kræver det, at der indføres hjemmel til, at ejendoms- og aktieavancer samt kursgevinster på obligationer opnået i forarvingens ejertid beskattes hos efterarvingen, når denne realiserer aktivet. Der skal i givet fald tillige indføres hjemmel til, at efterarvingen kan passivere den latente skat ved boafgiftsberegningsen, jf. reglerne i boafgiftslovens § 13 a.