

Beskatning ved familieoverdragelser

2. udgave

BIKUBEN

KØBENHAVN

1979

*Trykt i
Det Berlingske Bogtrykkeri A/S
København*

ISBN 87-980824-1-8

Forord

Da Bikubens Forvaltningsafdeling i 1969 passerede 75 års dagen for sin oprettelse, markerede man dagen gennem udsendelse af en bog om Beskatning ved familieoverdragelser.

Hensigten med denne bog var i en række særskilte afsnit at belyse de mange skatteretlige regler, der tilsammen regulerer det område, der kaldes: familieoverdragelser, hvad enten det sker i giverens levende live eller som arv.

Bogen blev modtaget med endnu større interesse, end vi havde turdet håbe. Den har ikke alene – som det i første række var tanken i 1969 – været benyttet som redskab for praktikere, men har tillige fundet anvendelse til undervisningsbrug.

Det lå i bogens karakter af jubilæumsskrift, at der ikke dengang var planer om senere udsendelse af en ny udgave. Interessen for bogen har imidlertid været så stor, at der nu ikke længere kan skaffes flere eksemplarer, og samtidig har der været behov for en ajourføring af fremstillingen.

Bikubens Forvaltningsafdeling har derfor bedt de forfattere, som var med i 1969, om at medvirke til en ajourført udgave, og vi har haft den glæde kun at modtage positive svar.

Forhenværende retspræsident i Landsskatteretten Povl Herler har – nu sammen med retsformand Poul Ridler – ajourført kapitlerne I-IV og X. Lektor ved Handelshøjskolen Poul Olsen har ajourført kapitel V og kapitel VII, lektor ved Handelshøjskolen Jan Hinze kapitel VI og lektor ved Handelshøjskolen Orla G. Petersen kapitel IX. Landsretssagfører Erik Severinsen, som i 1969 skrev kapitel X om familiefonds, er siden afgået ved døden; dette kapitel, der nu er kapitel XI, er skrevet af advokat Finn Thomsen. Den nye udgave er udvidet med et nyt kapitel (VII) om reglerne om

frigørelses- og afståelsesafgift. Dette kapitel er skrevet af fuldmægtig i Statsskattedirektoratet Flemming Paludan. I 1969 var tilføjet et afsnit om de da helt nye regler om dødsbo-beskatning. Da dette område, som ikke har direkte sammenhæng med bogens emne iøvrigt, siden er dækket af andre fremstillinger, er dette afsnit ikke medtaget i den nye udgave.

Landsretssagfører Aage Spang-Hanssen har haft hvervet som bogens redaktør.

Indholdsfortegnelsen er i den nye udgave suppleret med et stikordsregister.

København, i maj 1979

BIKUBENS FORVALTNINGSAFDELING

Indhold

KAPITEL I. Beskatning af gavemodtageren. Gaveafgiftsreglerne og afgrænsningen over for indkomstskat og arveafgift	13
Personkredsen (14). Gaver mellem ægtefæller (16). Giver – hjemsted i udlandet (17). Arveforskud (18). Rentenydelser (22). Gavemodtager hjemmehørende i udlandet (25). Det afgiftspligtige beløb og gaveafgiftens beregning (25). Gaveanmeldelsen (28).	
KAPITEL II. Gavebegrebet.	33
Om gavehensigt (animus donandi) (33). Gaveløftets retsbeskyttelse. Formkrav (34). Forudsætter beskatning animus donandi (35). Overdragelse af formuegoder (40). Vederlagets værdiansættelse (41). Eftergivelse af gæld (42). Påtagelse af forpligtelser (43). Lovmæssige begrænsninger (45). Afkald på arv (46). Gave eller løn (50).	
KAPITEL III. Overdragelse af kapitaler med forbehold af rentenydelsesret	55
<i>A.</i> Beskatning hos modtageren (55). Arveafgift (55). Succession i rentenydelsen (56). Kapitalejerens død under rentenydelsen (57). Tidspunktet for værdiansættelsen (57). Gaveafgift (58). Indkomstskat (58). Tidspunktet for indkomstbeskatningen (58). Renteforbeholdets indhold (59). <i>B.</i> Beskatning hos giveren (62). Særlig indkomstskat (62). Formueskat (62). Renteforbehold eller årsydelse (63). Afkald på arveret (64). Afkald på boslod (65). Fritagelse for forrentning (67).	
KAPITEL IV. Beskatning hos giveren i anledning af gавens ydelse	69
<i>A.</i> Særlig indkomstskat. Oversigt (69). Hvilke aktiver (70). Gaveoverdragelse sidestilles med salg (73). Værdiansættelsen (74). <i>B.</i> Almindelig indkomstskat (79). Næring og spekulation (79). Afhændelse af fast ejendom som led i næring (81). Afhændelse af fast ejendom erhvervet i spekulationsøjemed (82).	

KAPITEL V. Opgørelse af overdragerens fortjeneste eller tab og den skattemæssige behandling heraf 87

A. Overdragerens anskaffelsessum (87). Erhvervelse ved køb (87). Pristalsregulering af anskaffelsessummen (89). Valutakursændringer vedr. anskaffelsessummen (90). Erhvervelse ved arv (91). Arveerhvervelser forud for kildeskatteloven (91). Ægtefælles erhvervelse ved skifte forud for kildeskatteloven (92). Arveerhvervelser efter kildeskatteloven (94). Erhvervelse ved gave eller arveforskud (95). Formuegoder erhvervet ved gave omfattet af AAL § 5b (96). Erhvervelse ved separations- eller skilsmisse-skifte (99). Forbedringer i ejerperioden (100). Forringelser i ejerperioden (101). Afskrivninger i ejerperioden (101). Afskrivninger i underskudsår og i tilfælde, hvor skattepligt kun består i en del af et år (101). Værdiansættelsen ved tilflytning (103). Driftsmidler (106). Good-will (106). Bygninger (107). Genvundne afskrivninger (107). § 2, nr. 13-beskatning (111). Bygninger på lejet grund eller hvorpå der hviler hjemfaldspligt m.v. (111). Varelagre (111).

B. Overdragelsessummens berigtigelse (112). Påtagelse af aftægtsforpligtelse (112). Aftægtsbegrebet (114). Ændring i ydelserne (116). Afløsning af aftægtsforholdet med en ydelse én gang for alle (118). Pristalsregulering i andre tilfælde end aftægt (121). Forbeholdt overskudsandel (122). Reglen i LSI § 15 stk. 2 (129). Kombination af overskudsandel og aftægt (136). Afløsning af ret til udbytte med en ydelse én gang for alle (138). Kursansættelse af sælgerpantebreve (141).

C. Særregler for visse formuegoder (142). Good-will (142). Aktier m.v. (146).

D. Påligning af skat af fortjeneste og fradragsret for evt. tab (147). Fuldt skattepligtige personer (147). Ægtefællespørgsmål (147). Særskilt ansættelse af hustruen (148). Selvstændighed i forhold til manden (148). Hustruer i liberale erhverv (148). Hustruens »ansvar« (148). Formueindtægter (149). Varig indsats (150). Ejerforhold (150). Placeringen af beskattningen (150). Begrænset skattepligtige personer (152). Dødsboer (153).

KAPITEL VI. Overdragelse af aktier 155

A. Kursansættelsen (155). Skattekurser (155). Kursberegninger (156). Hovedreglen (156). Særregel for selskaber med hovedaktionær (159). Modificerende beregning (159). Særregel for ejendomsselskaber (162). Særregel for selskaber i likvidation, holdingselskaber og selskaber »med let realisable aktiver« (162). Datterselskaber (163).

B. Overdragelsesproblemer i almindelighed (164). Udløsning af særlig indkomstskat (164). Udløsning af gaveafgift (164). Kursens beregning (165). Betinget overdragelse (166). Sammenhængen med gaveafgiftsreglerne (167). Regulering af anskaffelsessummen (169). Konstatet tab (169).

C. Overdragelsesproblemer, hvor selskabet i forbindelse med aktiernes overdragelse påtager sig forpligtelser eller indrømmer begunstigelser over

for giveren, dennes enke og børn (170). Pensionstilsagn (170). Virkningerne for selskabet (171). Tegning til pari kurs (172). Tilbagekøbsret (173). D. Modtagerens eventuelle videreoverdragelse af aktierne (173). Arvingens videresalg af aktierne (173). E. Forhåndsbesked (174). Forhåndsbesked ikke bindende (174). Bindende forhåndsbesked (174). F. Konvertible obligationer og gældsbreve (175). Begreb (175). Lovhjemlen (176). Aktieselskaber (176). Anpartsselskaber (178). Den retlige kvalifikation (179). Spørgsmålet om skattepligt af kursgevinst (180). Litteratur (183).

KAPITEL VII. Frigørelses- og afståelsesafgift 185

Planlovgivning – skattelovgivning (185). Oversigtsrids over fremgangsmåden ved beregning af frigørelses- og afståelsesafgift (186). Hvilke ejendomme bliver frigørelsesafgiftspligtige (187). Hvornår indtræder afgiftspligten (189). Hvem påhviler afgiften (189). Hvorledes beregnes afgiften (190). Fordelinger (194). Henstand med betaling af afgifter. Købepligt (194). Succession i henstandsordningen. Ejerskifte, overgang til anden anvendelse (196). Købepligt (197). Ejendomme for hvilke ejeren frivilligt har påtaget sig frigørelsesafgiftspligt (198). Påligningsprocedure (199). Afståelsesafgift (200). Afståelsesafgift – særlig indkomstskat – almindelig indkomstskat (200). Begrebet »afståelse« (200). Hvem påhviler afgiftspligten (202). Hvorledes opgøres afgiften (203). Slutbemærkninger (203).

KAPITEL VIII. Overdragelse af fast ejendom, herunder landbrugsejendomme 205

Spekulation og næring (205). Opgivelse af spekulationshensigt ved gave-transaktion (205). Kapitalvindingsskat (206). Særregler for landbrugsejendomme og parcelhuse (208). Landbrugsejendomme (208). Parcelhusreglen (212). Vurderingsspørgsmål (214). Overdragelse inden for familien af virksomhed og erhvervsjendom (216). Beboelsesejendom (217). Landbrugsejendomme (217). Beholdningerne (219). Indkøbt beholdning (219). Avl til salg (219). Avl til brug (219). Jordbeholdninger (219). Konklusion (222). Besætningen (222). Salgsbesætning (223). Stambesætning (223). Besætningens overdragelse som gave (224). Giverens stilling (224). Modtagerens stilling (224). Overdragelse af udnyttelsesretten (226).

KAPITEL IX. Overdragelse af virksomhed. 227

A. Overdragelse af hele virksomheden (227). Salgssummens fordeling (227). Berigtigelsen (231). Betinget overdragelse (235). B. Successiv overdragelse. I. Interessentskabet (236). Overskudsandel og formueandel (236). Beskatningen af ægtefællens indsats (239). Interessentskab eller låneforhold (240). Interessentskab eller lønmodtagerforhold (242). Stiftelse (243). Vurdering (244). Behandlingen af negativ saldo (245). Varelager og good-will (246). Gensidig gældsbrevsudstedelse (248).

Begrænsninger i rettighederne (250). Tidsfaktoren (252). Ændringer i deltagerkredsen (253). Forskydninger i andele (256). Gradvis udløsning (257). Optimering af good-willfradrag og kursnedskrivning (260). Købesum og overskudsandel (261). Endelig udtræden (263). Udtræden ved død (265). Enkeforsørgelse (266). Forsikringskontrakter (268). Opløsning og salg (269). Opløsning ved deling (269). Aktiver uden for selskabet (272). Samvirkssomhed (274). Interessentskabsforholdets konsekvenser i særlige tilfælde (276).

II. Omdannelse til aktieselskab eller anpartsselskab (278). Selskabsindkomst og -udbytte (278). Dobbeltbeskatningen (279). Fiktiv løn m. v. (280). Begrænsning i selskabsformens anvendelse (282). Selve omdannelsen (283). Tidsfaktoren (283). Nystiftede selskaber (283). Bestående selskaber (285). Investeringsfonds (287). Værdiansættelsen (288). Handelsværdi (288). Omdannelsescirkulæret (293). Bogført værdi (296). Specielle aktiver (302). Kombination af bogført værdi og handelsværdi (303). Godskrivning af merværdier (306). Berigtigelse i aktier (307). Andre berigtigelsesformer (307). Gældsbreve til kursværdi? (308). Nugældende praksis (309). Kursnedslagets størrelse (310). Kursnedslagets fordeling (310). Pristalsregulering (311). Ekstraordinære afdrag (311). Renteafkald (312). Anfordringstilgodehavende (312). Løbende ydelser (312). Pensionsydelse til stifteren (314). Sammenhængen mellem værdiansættelsen og berigtigelsen (314). Høj eller lav overdragelsesværdi? (314). Stifterens tab ved kaution (318).

III. Stiftelse af holdingselskab (318).

KAPITEL X. Formueskatteproblemer ved familieoverdragelser 321

A. Rentenydelseskapitaler. Om forståelsen af statsskattelovens § 12, nr. 2 (321). 1. Båndlagt arv og gave (322). 2. SSL § 12, nr. 2, 1. pkt. Suspensivt betingede formuerettigheder (323). Fremtidige besiddelse (324). »Kapital« omfatter ikke fast ejendom (325). 3. SSL § 12, nr. 2, 2. pkt. Descendent (327). Arveberettiget (329). 4. SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., 1. stn. Renteforbehold (332). 5. SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., 2. stn. Renteoplæg (332). 6. Renteafkald (334).

B. Andre formueskatteproblemer (334). Begrænsning af gæld (334). Værdi af fordring (341). Ejendomsrettens overgang (345).

KAPITEL XI. Fonds 349

Indledning (349). Begreb (349). Retsgrundlag (349). Formløshed (350). Udbredelse (350). Sondringer (350). Hvilke krav stilles til opretholdelse af en selvstændig fond? (351). Årsagen til fondsstiftelse (351). Beskatningsregler (351). Gaver (352). Arveafgift (352). Avancebeskatning (352). Praktisk eksempel (353). Stiftelse i levende live (353). Fondsstiftelse ved testamente (353). Diskussion (354). Videregående indkomstbeskatning af fonds? (355). Formuebeskatning af fonds? (355). Nærmere om definitionen (356).

A. Tilvejebringelse af fondens økonomiske grundlag (356). Hvad er en formue? (356). Gældsbrief (356). Forbehold af rentenydelse (356). AAL § 5b (357). Negotium mixtum (357). Pristalsregulering (357). Ensidede løbende ydelser (358). Løbende ydelser mod vederlag (359).

B. Begrebet udskilt (360). Formuen skal være »udskilt« (360). Grevinde Danner-sagen (360). Enkefru Mortensen-sagen (361). Fru Vett-sagen (362).

C. Fondens bestyrelse (363). Familiemedlem i bestyrelsen (364).

D. Fondens formål (366).

E. Fondens afgiftsretlige stilling (366). Almenvelgørende fonds/familiefonds (366). Arveafgiftsnedsættelse (367). Almenvelgørende/almennyttige fonds (367). Delvis afgiftsnedsættelse (369).

F. Beskatning af fonds (369). Indkomstbeskatning af erhvervsindtægter (369). Beskatning af renteindtægter (369). Avancebeskatning (369). Bortfald af indkomstbeskatning (370).

G. Legatmodtagerens skattemæssige stilling (370). Beskatning af legatmodtageren (370). Hædersgaver (370).

H. Kredsen af legatnydere (371). Hvem kan modtage legater? (371). Fondsstifteren (371). Statsskattedirektoratets praksis (371). Udlån (372). Diskussion fru Vett (373). Fru Bolvig (374). Konklusion (376). Diskussion (376).

I. Kongelig konfirmation (378). Decision (379). Konfirmationspraksis (379).

FORKORTELSER 383

STIKORDSREGISTER 385

KAPITEL I

Beskatning af modtageren. Gaveafgiftsreglerne og afgrænsningen over for indkomstskat og arveafgift

INDEN for en skildring af familieoverdragelsernes skattemæssige stilling vil det være naturligt først at give en redegørelse for gaveafgiftsreglerne. De fleste familieoverdragelser vil indeholde gavemomenter eller muligheder for, at sådanne kan blive gjort gældende af skattemyndighederne, hvorfor spørgsmålet om, hvorvidt en gave kan antages at foreligge, har betydning for næsten alle former for økonomiske dispositioner inter vivos mellem familiemedlemmer. Hertil kommer, at gaveafgiftsreglerne er af en særegen natur gennem deres indpasning i arveafgiftssystemet, hvorved de på en række punkter adskiller sig fra reglerne om beskatning af indkomst.

Gaveafgift indførtes ved lov nr. 147 af 10. april 1922 om afgift af arv og gave (AAL) med det formål at gennemføre en lempeligere beskatning af gaveoverdragelser mellem nære familiemedlemmer. Forholdet havde hidtil været det, at gaver blev indkomstbeskattet hos modtageren, idet de omfattes af bestemmelsen i statsskattelovens (SSL) § 4c, hvorefter gaver anses som hørende til den skattepligtige indkomst. Efterhånden som indkomstskatten steg, følte dette forhold urimeligt, navnlig under hensyn til, at formueovergang mellem familiemedlemmer ved dødsfald blev undergivet den lempeligere arveafgift.

Et andet hensyn, som spillede ind, var, at arveforskud – i modsætning til de rene livsgaver – henhørte under gaveafgiftsreglerne og derfor var fritaget for indkomstbeskatning i med-

før af SSL § 5b. Der ville således først efter giverens død blive spørgsmål om beregning og berigtigelse af arveafgiften. På dette tidspunkt kunne arveforskuddet for længst være forbrugt af modtageren, der muligvis ikke i øvrigt modtog arv i boet, således at betalingen af arveafgiften kunne frembyde vanskeligheder.

Reglerne om gaveafgift findes i AAL kap. III, således som denne lov senest er optrykt ved lovbekendtgørelse nr. 443 af 28. september 1972. Lovens regler er suppleret med finansministeriets bekendtg. nr. 161 af 28. marts 1973, jfr. bekendtgørelse nr. 599 af 6. december 1974. De for arveafgift givne regler kommer til anvendelse også på gaveafgift, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på gaveafgiften, jfr. AAL § 48, stk. 2.

Personkredsen Efter lovens § 44 skal gaveafgift svares, såfremt gaven »ydes til den med giveren samlevende ægtefælle, for så vidt gaven bliver særeje, til hans afkom, stedbørn og disses afkom, afdødt barns eller stedbarns ægtefælle (ikke den fraseparerede eller fraskilte) samt til hans forældre, stedforældre og bedsteforældre, hvad enten gaven gives som arveforskud eller ej. Ved afgiftsberegningen sidestilles adoptivforhold med ægte slægtskabsforhold.«

Denne lovbestemmelse omhandler, som det vil ses, også gaver til den ældre generation, men ud fra synspunktet generationsskifte er det alene gaver til afkom, eventuelt til ægtefælle, som påkalder sig interesse. Ordet »afkom« dækker hele descendensen, altså også børnebørn og disses børn etc., uanset om de mellemliggende slægtsforbindelser er afgået ved døden eller stadig lever på gavens tidspunkt, og såvel afkom født i ægteskab som afkom født uden for ægteskab.

Alene det *afdøde* barns eller stedbarns ægtefælle omfattes af personkredsen. Det kunne synes nærliggende også at medtage svigerbørn, så længe barnet er i live, hvor de familiemæssige bånd som regel er stærkest. Heroverfor kan det anføres,

at man i mange situationer kan – og i de fleste tilfælde formentlig også vil – begunstige barnet fremfor svigerbarnet. Det er dog ikke udelukket, at der kunne være tilfælde, hvor der var behov for en direkte begunstigelse af svigerbarnet, også medens barnet levede, jfr. J. Trolle i U.f.R. 1966 B, s. 93. Såfremt der består formuefællesskab mellem barnet og svigerbarnet, følger det af det nedenfor bemærkede, at gaver til svigerbarnet omfattes af gaveafgiftsreglerne, forudsat at gaven indgår i fællesboet. De nævnte personer (afdød barns eller stedbarns ægtefælle) blev medtaget ved lovændringen i 1964. jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 31 af 12. marts 1964. Ændringen skyldes vedtagelsen af den nye arvelov nr. 215 af 31. maj 1963, hvorefter børn, der afgår ved døden, medens den længstlevende af deres forældre hensidder i uskiftet bo, ikke tager arv. Man fandt det herefter rimeligt at lempe beskattningen, såfremt den i uskiftet bo hensiddende ægtefælle skulle ønske at give gaver til eller testere til fordel for det afdøde barns ægtefælle.

At adoptivforhold nu – siden lovændring i 1957, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 84 af 12. april 1957 – sidestilles med ægte slægtskabsforhold betyder, at gaveafgift svares også af gaver f. eks. til adoptivbarns afkom i modsætning til den oprindelige retstilstand efter gaveafgiftens indførelse, hvor alene adoptivbørn nævntes i loven. At man efter adoptionslovens ikrafttræden i 1923 kom ind på også at medtage adoptivbarns afkom, for så vidt adoptivforholdet var stiftet efter lovens ikrafttræden, jfr. note 1 i den i U.f.R. 1941, s. 757, refererede højesteretsdom, er en anden sag. Nu gælder det altså i almindelighed, at adoptionsforhold sidestilles med slægtskabsforhold, og gaveafgiftsreglerne er anvendelige f. eks. på gaver til giverens afkoms adoptivbørn, giverens adoptivbørns adoptivbørn og giverens stedbørns adoptivbørn, jfr. skattedepartementets ovennævnte cirkulære.

Derimod kan lovbestemmelsen ikke udvides udover den

deri nævnte personkreds. Gaver til stedbørn af børn eller adoptivbørn omfattes således ikke af gaveafgiftsreglerne.

En vis modification må dog gøres for så vidt angår gaver til ægtefæller af personer, der henhører under personkredsen, hvis gaven indgår i formuefællesskabet mellem ægtefællerne eller – for så vidt angår gaver til en i uskiftet bo hensiddende efterlevende ægtefælle af de nævnte personer – hvis gaven indgår i det uskiftede bo, jfr. skattedepartementets meddelelse af 28. februar 1931, pkt. 14, stk. 2 (ministerialtidende A 1931, nr. 10). Dette resultat, som er en følge af reglerne i AAL § 7, opnåedes tidligere, også for så vidt angår afdøde børns og stedbørns ægtefæller, ved en tilsvarende lovfortolkning, men da afdøde børns og stedbørns ægtefæller nu udtrykkeligt nævnes i loven, er gaveafgiftsreglernes anvendelse for disses vedkommende ikke længere afhængig af, om den efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 31 af 12. marts 1964, pkt. 1.

Gaver mellem
ægtefæller

Kun den med giveren samlevende ægtefælle omfattes af lovbestemmelsen. Gaver til frasepareret eller fraskilt ægtefælle bliver således undergivet indkomstbeskatning, og dette gælder, selv om fraskilte ægtefæller måtte være flyttet sammen igen efter skilsmissen.

Ved gaver mellem ægtefæller kræves, som det indirekte fremgår af loven, ikke gaveafgift, såfremt gaven ydes inden for fællesboet, men heller ikke gaver fra en ægtefælles særeje bliver afgiftspligtig, såfremt gaven indgår i ægtefællernes fællesbo. Ydes gaven af fællesboet, c: den del deraf, hvorover giveren råder, hans bodel, til den anden ægtefælles særeje, må det erindres, at alene halvdelen kan betragtes som tilhørende giveren, hans boeslod, således at gaveafgift kun kræves for halvdelens vedkommende. En højesteretsdom af 3. november 1969 (U.f.R. 1970 s. 5) begrænser dog gaveafgiftspligten ved overførsel fra den ene ægtefælles bodel til den anden ægtefælles særeje i et tilfælde, hvor et fællesbo opløstes totalt,

således at det blev delt lige mellem ægtefællerne og gjort til deres særeje. Højesteret fandt, at gaveafgift ikke skulle betales, fordi ægtefællernes lodder ikke materielt blev forrykket. Trolle mener i sin kommentar til dommen (U.f.R. 1970 B s. 100), at dommen rækker videre, således at den også dækker tilfælde, hvor ægtefæller ud af et fællesbo hver tager lige store beløb, som gøres til deres særeje, og muligvis videre endnu. Der foreligger dog ingen afgørelse fra skattedepartementet, om hvorvidt der kan drages så vidtgående konsekvenser af dommen, jfr. dissensen i dommen.

Hvis en ægtefælle opnår særeje vedrørende formue, der hidtil har henhørt under den pågældende ægtefælles bodel, antages der ikke at foreligge en gave, og der bliver følgelig heller ikke krævet gaveafgift.

I de senere år har spørgsmålet om sikring af den efterlevende ægtefælle haft stigende betydning inden for de selvstændige erhvervsdrivendes kreds. En af advokatrådets skatteudvalg og foreningen af statsautoriserede revisorerers skatteudvalg nedsat arbejdsgruppe har i september 1978 afgivet en redegørelse for de i forbindelse hermed foreliggende problemer. Denne redegørelse, der er omtalt og beskrevet i S.O. 1978 s. 282 ff., er af de pågældende foreninger sendt til ministeriet for skatter og afgifter med henstilling om, at der tages skridt til ændring af reglerne i AAL § 5a, sidste punktum, og pensionsbeskatningsloven.

Hvis giveren havde hjemsted uden for riget, omfattede afgiftspligten tidligere kun fast ejendom m.v. her i riget. Ved lov nr. 581 af 19. dec. 1969 indsattes imidlertid en ny bestemmelse, § 44a, hvorefter afgiftspligt foreligger, hvis enten giver eller modtager har hjemsted her i landet. Såfremt gaven består af fast ejendom her i landet, er gaven afgiftspligtig, uanset hvor giver og modtager har hjemsted. Det bemærkes herved, at »riget« og »landet« i arve- og gaveafgiftsmæssig forstand alene anses som omfattende det egentlige Danmark,

Giver – hjem-
sted i udlandet

således at Færøerne og Grønland anses som »udland«. Hvis en person med hjemsted i Grønland giver sit barn, der også bor i Grønland, en gave, indtræder der derfor ikke afgiftspligt her. Udsendte medarbejdere i udenrigstjenesten betragtes, jfr. skattedepartementets meddelelse af 6. december 1962 (ministerialtidende A 1962 nr. 274) som her i landet hjemmehørende, såfremt de ikke er undergivet vedkommende fremmede magts jurisdiktion. Gaveafgiftsreglerne bliver herefter anvendelige ved gaver fra sådanne personer til deres afkom m. v., også hvis modtageren bor hos giveren.

Arveforskud Bestemmelsen i § 44a medfører også, at arveforskud til afkom m. v. bliver gaveafgiftspligtige, uanset om forskudsgiveren har hjemsted her i riget. Det bemærkes herved, at arveforskud efter deres karakter er rene livsgaver, blot med bestemmelse om afkortning i arv, jfr. AAL § 44: »Hvad enten der til sådanne gaver knyttes bestemmelse om afkortning i arv eller ikke.«

Arveforskud, der ydes til en person uden for den af gaveafgiftsloven omfattede personkreds, er principielt arveafgiftspligtige og ikke indkomstskattepligtige, jfr. SSL § 5b, der fra indkomst undtager »arv og forskud på såvel falden som ikke falden arv«. Hvis forskudsgiveren har hjemsted i udlandet, vil der dog ikke blive tale om arveafgift, medmindre arveforskuddet består i fast ejendom, jfr. AAL § 8, eller forskudsgiveren efter arveforskuddets ydelse, men inden arvefaldet, er flyttet hertil, således at han kan siges at have fået hjemsted her. Er dette ikke tilfældet, bliver arveforskudsydelsen overhovedet ikke undergivet beskatning her i landet, hverken som arv, gave eller indkomst.

Det bliver derfor vigtigt at foretage afgrænsningen af arveforskudsområdet i sammenligning med almindelige livsgaver. Det bemærkes herved først, at der kan gives arveforskud såvel på legal arv som på testamentarisk arv og såvel på uni-

versalarv som på legater, jfr. højesteretsdom af 15. november 1918 (U.f.R. 1919, s. 61).

Der lægges i denne dom vægt på, at yderen og modtagerne på tidspunktet for udbetalingerne »stod over for hinanden som henholdsvis arvelader og arvinger, hvilke sidste i forbindelse med og som ækvivalent for udbetalingerne meddelte deres arvelader afkald på arv.« Når det karakteristiske for arveforskud i sammenligning med livsgaven er, at der til arveforskud er knyttet bestemmelse om afkortning i arv, er det naturligt, at den første betingelse for, at en ydelse kan anses for arveforskud, er, at der består en arveberettigelse på gavens tidspunkt, hvori sædvanligvis ligger, at den testamentarisk begunstigede er gjort bekendt med sin arveadkomst, men der må endvidere foreligge en tilkendegivelse, der knytter forbindelsen mellem arveberettigelsen og ydelsen, således at det fremgår, at gaven tjener som forskud på arv. Når disse formelle krav er oplyst, vil det næppe kunne bestrides, at arveforskud foreligger, jfr. LSR 1978 nr. 170. Hermed skal det imidlertid ikke være sagt, at kravene tidligere er blevet håndhævet strengt i skattemyndighedernes praksis.

At der skal foreligge en arveadkomst på tidspunktet for arveforskuddets ydelse, må ganske vist anses for et ufravigeligt krav, jfr. LOSR 1927 nr. 91, LSR 1942 nr. 127 og 1959 nr. 21, hvor de ydede gaver ikke kunne godkendes som arveforskud. I den sidstnævnte afgørelse var forholdet det, at testamentarisk arveberettigelse for modtageren først blev tilvejebragt ca. 1 ½ år efter gavens ydelse. Det udtales i kendelsen, at gavemodtageren på tidspunktet for udbetalingen af gavebeløbet »hverken var testamentarisk eller legal arving« efter giveren, hvorfor ydelsen ikke kunne anses for arveforskud, men måtte henregnes til den skattepligtige indkomst.

Men man har i praksis ikke stillet strenge krav med hensyn til dokumentationen for, at ydelsen var erlagt som forskud på arv, idet man i visse tilfælde har affundet sig med efterfølgen-

de erklæringer, der tilmed har kunnet fremtræde som berigtigelse af tidligere udfærdigede dokumenter, jfr. f. eks. LOSR 1931 nr. 57, LSR 1939 nr. 42 og LSR 1939 nr. 149.

Derimod blev en efterfølgende erklæring ikke godkendt i LSR 1957 nr. 117, hvor det bl. a. udtales, at man ikke kunne lægge afgørende vægt på erklæringen, »der måtte anses for afgivet med henblik på det opståede beskatningsspørgsmål«, eller i LSR 1959 nr. 113, idet der ikke samtidig med ydelsen var oprettet arveforskudsbevis, og den i året efter ydelsen udstedte arveforskudserklæring ikke kunne anses for tilstrækkelig sikkert bevis for, at beløbet var ydet som arveforskud. Som et særligt tilfælde kan nævnes højesteretsdom af 28. juni 1965 (U.f.R. 1965, s. 674), hvor en i Sverige bosat mand i 1925 og 1932 ved tinglyste skøder overdrog to i Sverige beliggende ejendomme til en søn, A. I 1940 udstedte faderen med tiltrædelse af sine tre sønner en deklaration, hvorefter de ovennævnte afståelser var sket på det vilkår, at ejendommene ejedes i fællesskab af hans tre sønner efter hans død, dog at han for livstid havde brugsret over ejendommene. Ved gavebreve af 15. februar 1956 overdrog A $\frac{2}{3}$ af ejendommene til sine to brødre, B og C, og disses børn. Faderen afgik ved døden i august 1961. B gjorde gældende, da han blev ansat til indkomstskat som af en gave fra A, at der i virkeligheden forelå et arveforskud, men han fik ikke medhold.

Ikke mindst efter at den nye arvelov har ophævet reglerne i arveforordningens §§ 10-13, må det anbefales, at man lægger vægt på at have det formelle grundlag for arveforskud i orden, jfr. den i S.O. 1968, s. 86, refererede administrative udtalelse om, at de skattelignende myndigheder for at anerkende en ydelse som arveforskud bør kræve dokumentation for, at forskudsmodtageren på tidspunktet for udredelsen af forskuddet er arveberettiget – legalt eller testamentarisk – efter yderen, og for, at ydelsen er givet og modtaget som arveforskud. Ganske vist kan det ikke antages, at den ny arvelov

kræver, at arveforskud kun kan foreligge efter aftale mellem arvelader og arvinger. Når giveren som en betingelse eller et vilkår for en gave har truffet bestemmelse om afkorting i arv, må denne antagelig respekteres af modtageren. At reglerne i arveforordningens §§ 10-13 ikke er medtaget i den ny arvelov skulle herefter alene betyde, »at der ikke efter gavens givelse kan meddeles pålæg om afkorting«, jfr. J. Trolle i U.f.R. 1965, B s. 175.

Det må vist antages, at den velvilje, som skattemyndighederne tidligere har vist over for efterfølgende arveforskuds-erklæringer, herefter må begrænses.

Ved legatariske indsættelser betyder afkortningsbestemmelsen en udtømmelse af legatet, for så vidt dette angår en individuelt bestemt ting, eller for så vidt hele det omhandlede legat udbetales. Udbetales kun en del af legatet, må afkorting bestemmes, uanset om modtageren og andre legatarer har fået lige meget udbetalt. Ved universal arv er det derimod ikke nødvendigt at optage afkortningsbestemmelse, for så vidt universal arvingerne får lige meget udbetalt, jfr. højesteretsdom af 26. januar 1917 (U.f.R. 1917, s. 209).

Hvis det må antages, at der foreligger arveforskud fra en i udlandet hjemmehørende person til en person uden for den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, skal der som nævnt ikke svares gaveafgift (jfr. dog AAL § 8) eller indkomstskat. Det vil således først ved forskudsgiverens død vise sig, om arveforskud ydet fra en i udlandet hjemmehørende person bliver undergivet afveafgiftsbeskatning her i landet, og berigtigelse af afgiften sker i så fald i giverens bo. Det bemærkes, at de særlige skifter, som finder sted i medfør af skiftelovens § 87, ikke omfatter arveforskud, jfr. AAL § 8 in fine, der alene omtaler »de midler, der inddrages under dette skifte«, og AAL § 9, stk. 3.

Medens opgørelsen af de afgiftspligtige værdier i et dødsbo i almindelighed foretages efter forholdene på skæringsdagen

i den endelige opgørelse i boet, gøres der en undtagelse for arveforskuds vedkommende, idet disse ansættes til den værdi, de havde på modtagelsens tid, AAL § 19.

Rentenydelser Såfremt giveren har forbeholdt sig selv renten af den bortskænkede kapital, opstår der særlige skattemæssige problemer både i henseende til beskatningen hos gavemodtageren og beskatningen hos giveren. Disse spørgsmål behandles samlet i kap. III.

Tilsagn om at ville understøtte en anden person med årlige ydelser for dennes livstid eller på et andet ubestemt åremål kan have forskellige former. Hvis tilsagnet har en tilstrækkeligt bindende karakter, således at den berettigede kan gennemføre kravet ved domstolene, foreligger der en af AAL § 15 omfattet rente- eller indtægtsnydelse. Ligesom der i dødsboer skal svares arveafgift af den kapitaliserede værdi af rente- eller indtægtsnydelser, skal der svares gaveafgift, såfremt en person afgiver gaveløfte om sådanne ydelser til en gavemodtager inden for den i AAL § 44 omhandlede personkreds, og der er i medfør af bemyndigelsen i AAL § 20 ved den foran nævnte bekendtgørelse af 28. marts 1973 §§ 1-4 fastsat nærmere regler om, hvorledes denne kapitaliserede værdi skal udfindes. På dette punkt bevirker gaveafgiftens tilknytning til arveafgiften, at der på gaveafgiftsområdet hersker strengere regler end på indkomstskatteområdet. Inden for dette findes der ikke hjemmel til at kræve indkomstskat af den kapitaliserede værdi af et gavetilsagn, bestående i en løbende ydelse, et resultat, som også på forhånd måtte have formodningen imod sig, idet gavemodtageren ellers skulle betale indkomstskat to gange, dels af gaven og dels af de årlige ydelser. For at afbøde på dette forhold er skattedepartementet imidlertid gået med til at frafalde kravet på gaveafgift i tilfælde, hvor rentenydelsesretten ikke er særligt sikret, eller hvis den bortfalder ved giverens død. Men såfremt gavemodtageren har sikkerhed for i sin livstid at oppebære renten, f.

eks. derved, at der er båndlagt en kapital, hvoraf renter skal tilfalde gavemodtageren, må denne svare gaveafgiften som nævnt.

Den omstændighed, at giveren båndlægger kapitalen som tilhørende gavemodtageren, men således at den indtil videre alene tjener til rentenydelse for ham, medens selve kapitalen er unddraget hans rådighed, vil ikke betage gaven dens karakter af kapitalgave. Gavemodtageren må derfor svare gaveafgift – eller indkomstskat – deraf. Dette gælder, selv om båndlæggelsen udstrækkes til at gælde hele gavemodtagerens levetid, når forholdet dog er det, at der ikke fra giverens side er truffet videre disposition med hensyn til kapitalens skæbne. Kapitalen falder altså ved gavemodtagerens død i arv efter ham, den indgår i hans bo og vil således også eventuelt kunne tjene til fyldestgørelse af hans kreditorer. Der foreligger her båndlagt gave i snævraste forstand, og end ikke bestemmelse om, at renten indtil videre skal tillægges kapitalen, fritager for afgiftspligten.

Hvis imidlertid kapital og rentenydelse bortgives til forskellige gavemodtagere, opstår der en situation, som bedst kan bedømmes ved, at man kaster et blik på bestemmelserne i AAL § 15, stk. 1, og stk. 2, om forholdet ved arveafgiftsregningen i dødsboer.

AAL § 15, stk. 1, angår det tilfælde, hvor rente- eller indtægtsnydelse af en arv for kortere eller længere tid *i sin helhed* skal oppebæres af en anden end den, hvem arven skal tilfalde. Der skal i så fald ved arveladerens død kun svares arveafgift af rentenydelsens kapitaliserede værdi; det samme sker ved eventuelle successioner i rentenydelsen, medens kapitalarveafgiften først erlægges ved rentenydelsens ophør.

AAL § 15, stk. 2, angår det tilfælde, hvor et arvebeløb udlægges en arving mod, at han skal tilsvare en *rentenydelse, der ikke udgør hele indtægten* af det pågældende arvebeløb. I dette tilfælde skal der ved arveladerens død svares arveaf-

gift både af rentenydelsen, beregnet på grundlag af dennes kapitaliserede værdi, og af værdien af kapitalarven, beregnet som arvebeløbet med fradrag af rentenydelsens kapitaliserede værdi. Når rentenydelsen ophører, svares kapitalarveafgift af dette sidstnævnte beløb.

Forudsætningen for, at der kan forholdes på tilsvarende måde ved gaveafgiftsberegningen er, at såvel rentenyder som kapitalejer henhører under den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds. Er dette tilfældet, skal der i § 15, stk. 1, situationen alene svares gaveafgift af rentenydelsens kapitaliserede værdi, medens gaveafgift af selve kapitalen først erlægges ved rentenydelsens ophør. I § 15, stk. 2, situationen svarer såvel rentenyderen som kapitalejeren gaveafgift ved gavens ydelse, henholdsvis af rentenydelsens kapitaliserede værdi og af kapitalen med fradrag af denne kapitaliserede værdi, medens der ved rentenydelsens bortfald beregnes yderligere kapitalgaveafgift.

Hvis derimod kapitalejeren eller rentenyderen ikke henhører under den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, bliver stillingen følgende: Hvis *rentenyderen* falder uden for personkredsen, er reglerne i AAL § 15, stk. 1, og stk. 2, uanvendelige, idet der i så fald ikke er hjemmel for at beregne gaveafgift af rentenydelsen. Modtageren af kapitalgaven må svare gaveafgift (eller indkomstskat) af gavens værdi med fradrag af den kapitaliserede værdi af rentenydelsen. Hermed er afgiftskravet i anledning af gaven endeligt berigtiget, således at der ikke bliver spørgsmål om yderligere afgiftsberigtigelse ved rentenydelsens bortfald.

Såfremt *kapitalejeren* falder uden for personkredsen, skal han svare indkomstskat af gaven med fradrag af rentenydelsens kapitaliserede værdi, og der bliver heller ikke i dette tilfælde spørgsmål om yderligere skattetilsvær ved rentenydelsens ophør. Hvis rentenyderen falder inden for den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, skal han i princippet

svare gaveafgift af rentenydelsens kapitaliserede værdi, jfr. ovenfor.

Reglerne i AAL § 44a medfører gaveafgiftspligt for gaver, som ydes af en her i landet hjemmehørende person til hans i udlandet hjemmehørende afkom m. v., medens der for gaver til personer uden for den i AAL § 44 omhandlede personkreds ikke bliver spørgsmål om indkomstskat her i landet hos modtageren af gaver, når den begunstigede er hjemmehørende i udlandet.

Gavemodtager
hjemmehørende
i udlandet

Agiften erlægges under ét for alt, hvad der i et kalenderår er ydet gavemodtageren. I henhold til AAL § 44, stk. 2, er nu gavebeløb på indtil 8.000 kr. årlig afgiftsfri. For samlevende ægtefællers vedkommende er efter afgiftsskalaen i AAL § 2A, stk. 2, yderligere 100.000 kr. fritaget for afgift, således at i alt 108.000 kr. kan overføres til den anden ægtefælles særeje uden gaveafgift, jfr. nærmere skattedepartementets cirkulærer nr. 32 af 12. marts 1964, pkt. 2, og af 28. december 1972 (Min Tid. A 1973 nr. 20).

Det afgifts-
pligtige beløb
og gaveafgiftens
beregning

Iflg. AAL § 44, stk. 3, er underhold af afkom, forældre og bedsteforældre i yderens hjem afgiftsfri. Denne afgiftsfrihed gælder kun gaver og finder altså kun anvendelse, når der er tale om årligt frivilligt erlagt underhold. Såfremt der foreligger aftægtskontrakt eller lignende sikring af underholdsydelsen, bliver de årlige ydelser indkomstskattepligtige for modtageren. Forholdet vil navnlig være praktisk i forhold til den ældre generation. For afkoms vedkommende oprettes der, uanset alder, næppe kontrakter, bl. a. også fordi giveren ikke vil opnå fradragsret for løbende ydelser, jfr. LL § 14, stk. 3.

Endvidere er efter AAL § 44, stk. 3, gaver, der ydes afkom til personlig benyttelse og brug, bestående af møbler og andet udstyr, afgiftsfri, for så vidt den samlede værdi af, hvad der i ét kalenderår er ydet, ikke overstiger 5.000 kr. I modsat fald er det overskydende afgiftspligtigt. Afgiftsfriheden for »mø-

belgaver« gælder ved siden af det efter AAL § 44, stk. 2, afgiftsfri beløb, således f. eks. at en fader i et år kan forære sin søn for 5.000 kr. møbler og 8.000 kr. kontant, uden at afgiftspligt indtræder. Hvis faderen derimod forærer sønnen 10.000 kr. kontant, udgør det afgiftsfri beløb kun 8.000 kr., og afgift skal da erlægges af de overskydende 2.000 kr., jfr. i øvrigt nærmere de i skattedepartementets cirkulære af 28. december 1972 under pkt. 3 givne eksempler.

Da der iflg. den i AAL § 2A opstillede skala ikke svares arveafgift, hvor arvelodden ikke er over 8.000 kr., har det været nødvendigt i gaveafgiftsafsnittet at indsætte en bestemmelse om, hvilken gaveafgift der skal erlægges, når det afgiftspligtige gavebeløb ($\text{gave} \div \text{afgiftsfrit beløb}$) er under 8.000 kr. Bestemmelsen findes i AAL § 44, stk. 4, ifølge hvilken afgiften er $\frac{1}{2}\%$ for afgiftspligtige beløb ikke over 2.000 kr., 1% for afgiftspligtige beløb over 2.000 kr., men ikke over 5.000 kr. Er det afgiftspligtige beløb over 5.000 kr. men ikke over 8.000 kr., er afgiften 40 kr. af 5.000 kr. og 2% af resten. Er det afgiftspligtige beløb over 8.000 kr., finder arveafgiftsskalaen i lovens 2A umiddelbart anvendelse. Der kan også her henvises til pkt. 3 i cirkulæret af 28. december 1972.

Hvis en person ønsker at udnytte det årlige afgiftsfri beløb, men samtidig af forskellige grunde, måske fordi han ikke for tiden kan afse midlerne, vil reservere sig rådigheden over den påtænkte gave indtil videre, kunne man tænke sig dette gennemført gennem rentefri forskrivninger (gældsbeviser) fra »giveren« til den påtænkte gavemodtager. Man kunne også tænke sig forholdet gennemført uden udstedelse af gældsbeviser men ved regnskabsmæssige posteringer som rentefri passiver i giverens regnskab og som aktiver i gavemodtagerens formueopgørelse. En sådan regnskabsmæssig postering er imidlertid ikke tilstrækkelig til, at en gældsforpligtelse i afgiftsmæssig henseende kan gøres gældende i debitors dødsbo, jfr. AAL § 16, stk. 4, hvorefter gældsforpligtelser over for

ægtefælle, børn eller disses descendenter eller ægtefæller ikke kan fradrages, når de ikke hidrører fra et virkeligt ydet lån eller andre præstationer. Beløbene skal i så fald medregnes i vedkommende fordringshavers arv eller betragtes som et ham tillagt legat, jfr. østre landsrets dom af 19. januar 1970 (U.f.R. 1971 s. 389). Her havde et dødsbo udgiftsført en gældspost til en søn af afdøde på 50.610 kr., der hidrørte fra, at afdøde gennem årene havde overført beløb, som svarede til det i loven fastsatte maksimale beløb for ydelsen af afgiftsfri gaver. Beløbene var år efter år opført som hhv. gæld og tilgodehavende i faderens og sønnens regnskaber og selv-angivelser. Der forelå ikke aftale om forrentning eller afvikling af gælden, og gældsbreve var ikke udstedt. Landsretten fandt ikke, at de foretagne posteringer var tilstrækkeligt grundlag for at antage, at der forelå virkelige gaver, og sønnen måtte derfor betale arveafgift af beløbet. Dommen ligger på linie med den i RR 1968 s. 299 nævnte udtalelse fra skattedepartementet. Her var det i forespørgslen til skattedepartementet oplyst, at formålet med ordningen var at spare arveafgift i giverens bo, og dette foranledigede, at skattedepartementet i sit svar udover henvisning til ovennævnte lovbestemmelse tillige henledte opmærksomheden på AAL § 5c, hvorefter der ved en persons død også skal svares arveafgift af overdragelser, som vedkommende person har foretaget til omgåelse af afgiftspligten efter AAL, en bestemmelse, som i øvrigt nok ikke har større selvstændig betydning.

I den i RR 1968, s. 221, refererede sag udtalte 1. revisionsdepartementet efter revision af en boopgørelse, hvorved årligt ydede gaver var opsummeret som passiv i afdødes status, at da gaverne ikke var »bekræftet ved skriftlig forpligtelse eller andet dokumentabelt retsgrundlag om forrentning og betaling i giverens levende live«, skulle der nu svares arveafgift i henhold til AAL § 5b.

Den nævnte posteringsform, som efter de nævnte indlæg

at dømme har haft en vis udbredelse, kan således ikke anvendes som et middel til at nedbringe arveafgiften eller gaveafgiften, jfr. LSR 1975 I, nr. 95.

Mere generelt kan det siges, at i henseende til beregning af gave- eller arveafgift sidestilles friheden for at forrente et gældsbrev med renteforbehold, og efter AAL § 45 indtræder afgiftspligten i de tilfælde, hvor giveren har forbeholdt sig indtægtsnydelse, først ved indtægtsnydelsens ophør, forudsat at dette tidspunkt indtræffer inden giverens død, jfr. AAL § 44, sidste stk. Der gives i så fald kun ét fradrag på 8.000 kr. Såfremt giveren afgår ved døden, medens rentefriheden er gældende, skal der svares arveafgift i »giverens« bo, jfr. AAL § 5b.

Gave-
anmeldelsen

Bortset fra de lige nævnte tilfælde indtræder gaveafgiftspligten efter udløbet af det kalenderår, i hvilket gaven er ydet, og anmeldelse om gaven skal ske senest den 1. februar derefter. Såvel giver som gavemodtager er forpligtet til at indgive gaveanmeldelsen under benyttelse af en særlig blanket, der skal indsendes til amtsskatteinspektoratet for det område, hvori giveren har bopæl. Har giveren bopæl i København eller Frederiksberg kommune eller i udlandet, skal anmeldelsen ske til amtskatteinspektorat nr. 1, København, jfr. AAL § 45 og finansministeriets bekendtgørelse nr. 599 af 6. december 1974.

Amtsskatteinspektoratet skal efterprøve de i anmeldelserne givne oplysninger, herunder værdiansættelserne, og foretage afgiftsberegningen, eventuelt under sammenlægning med tidligere gaver, jfr. AAL § 19, KSL § 16, stk. 3 og 4 samt bekendtgørelse nr. 161 af 28. marts 1973 § 17, stk. 3. Amtsskatteinspektoratets afgørelse vedrørende værdiansættelsen er bindende for de afgiftspligtige og det offentlige, hvis den ikke påklages til landsskatteretten, hvis afgørelse kan indbringes for domstolene efter de derom gældende regler. De af afgiftspligtige i en anmeldelse benyttede værdiansættelser bli-

ver bindende for det offentlige, såfremt amtskatteinspektoratet ikke senest 3 måneder efter anmeldelsens indgivelse har ændret dem eller begæret vurdering efter KSL § 16, stk. 3, foretaget.

Bortset fra værdiansættelserne kan den af amtsskatteinspektoratet foretagne afgiftsberegning indankes for skattedepartementet. Er man utilfreds med departementets afgørelse, kan sagen forlanges afgjort af domstolene ved en af det offentlige anlagt sag, AAL § 46.

Afgiften påhviler gavemodtageren, men giveren hæfter over for statskassen solidarisk med ham. Dette sidste vil navnlig kunne få betydning, hvor gavemodtageren bor i udlandet, idet det sædvanligvis er vanskeligt at inddrive afgifter, hvor den afgiftspligtige bor i et andet land.

Med hensyn til værdiansættelsen af den afgiftspligtige erhvervelse indeholdes de nærmere regler herom i AAL § 19, KSL § 16, stk. 3 og 4, finansministeriets bekendtgørelse nr. 161 af 28. marts 1973 §§ 1-4, skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17. juni 1970, afsnit II, skattedepartementets cirkulære nr. 96 af 11. februar 1976 om fast ejendom og sammes cirkulæreskrivelse af 15. februar 1977 samt Skd. Medd. 36 (april 1976).

Det skal her blot bemærkes, at medens det ved skatteligningen henhører under ligningsmyndighedernes opgave at udøve et skøn, bl. a. også ved fastsættelsen af værdien af formuegenstande eller naturalydelser, er det her foreskrevet, at tvist om værdiansættelser kan løses ved vurdering af mænd, der er udmeldt af skifteretten, jfr. KSL § 16, stk. 3 og cirkulære af 17. juni 1970, pkt. 10-14. En sådan vurdering er, i modsætning til, hvad der gjaldt før kildeskatteloven, ikke ubetinget bindende for myndighederne, men der skal dog foreligge ganske særlige omstændigheder, hvis en vurdering skal fraviges, f. eks. at der er forløbet lang tid mellem det tidspunkt, der er lagt til grund ved vurderingen og det tids-

punkt, der skal lægges til grund ved afgiftsberegningen, jfr. cirkulærets pkt. 12, stk. 2 og pkt. 14, stk. 2. En vurdering vil også kunne tilsidesættes, hvis den er foretaget ud fra urigtige vurderingsprincipper.

Ved gaveafgiftsberegningen skal der ske sammenlægning med de gaver, som i tidligere kalenderår måtte være ydet fra samme giver til samme gavemodtager, jfr. AAL § 21, stk. 4, 2. pkt., og AAL § 48, stk. 2, in fine, hvorefter beregningen sker på grundlag af de for hvert kalenderår afgiftspligtige gavebeløb, d.v.s. gavebeløbene med fradrag af de afgiftsfrie beløb. I den afgift, som således beregnes, fradrages den gaveafgift, som tidligere er erlagt.

Derimod skal der ikke ved arveafgiftsberegningen i give-rens bo ske sammenlægning med gaver eller arveforskud, hvoraf der er svaret gaveafgift, jfr. skattedepartementets meddelelse nr. 10 af 28. februar 1931, pkt. 7.

I dødsboer, hvor den legale arvedeling fraviges gennem arveafkald, meddelt efter dødsfaldet, opstår spørgsmålet om, hvorvidt der herigennem kan anses ydet en gave fra afkaldsgiveren til den, der begunstiges ved afkaldet. Herom henvises til bemærkningerne i kap. II om arveafkald.

Når gaver ydes af ægtefæller eller af en af dem eller af en længstlevende ægtefælle til samme gavemodtager eller til dennes ægtefælle eller til dennes efterlevende ægtefælle, opstår der en række spørgsmål dels om, hvorvidt gaveafgiftsreglerne er anvendelige, dels om hvorvidt sammenlægning kan ske. Som en ledetråd kan man operere med, at fællesejet i ægteskabet går forud for personer. Gaver fra fællesejemidler betragtes derfor som ydet af samme giver, jfr. højesteretsdom af 12. oktober 1943 (U.f.R. 1944, s. 166) og skattedepartementets meddelelse nr. 10 af 28. februar 1931, pkt. 15 og 17, ligesom gaver til ægtefæller, der lever i formuefællesskab, betragtes som ydet til samme gavemodtager, jfr. skattedepartementets nævnte meddelelse, pkt. 14, hvorved bemærkes, at

de der nævnte efterlevende svigerbørn nu direkte er optaget i den af gaveafgiften omfattede personkreds, jfr. AAL § 44.

I medfør af AAL § 21, sidste stk., jfr. lovens § 48, stk. 2, kan det til overdragelsesdokumentet i forbindelse med gaveoverdragelser m. v. forbrugte stempel fradrages i gaveafgiften. Derimod kan stempel til andre dokumenter, der oprettes i forbindelse med gaveoverdragelser, ikke bringes til fradrag, jfr. skattedepartementets meddelelse nr. 10 af 28. februar 1931 under pkt. 13.

Oversigt over beskattningen hos modtageren af gaver og arveforskud ¹⁾)

	Givers hjemsted Her	Givers hjemsted Udlandet ²⁾	Gavemodtagers hjemsted Her	Gavemodtagers Udlandet ²⁾	Gaveafgift i giverens dødsbo	Arveafgift i giverens dødsbo	Indkomst- skat	Indkomst- skat	Ingen skat
<i>Gaver inden for gaveafgifts- personkredsen</i>	+		+						
	+				+				
		+	+		+				
		+		+					○
<i>Gaver uden for gaveafgifts- personkredsen</i>	+		+				+		
	+				+				○
		+	+				+		
		+		+					○
<i>Arveforskud inden for gave- afgiftspersonkredsen</i>	+		+			+			○ ³⁾
	+				+	+			
		+	+		+				
<i>Arveforskud uden for gave- afgiftspersonkredsen</i>	+		+				+		
	+				+				○ ³⁾
		+	+						○ ³⁾

NB. ¹⁾ Oversigten omfatter ikke de særlige forhold efter AAL § 8.

²⁾ Herunder Færøerne og Grønland.

³⁾ Dog arveafgift, såfremt forskudsgiveren ved sin død har hjemsted her i riget.

KAPITEL II

Gavebegrebet

Hvis der mellem to af hinanden uafhængige parter indgås en handel, hvorved et formuegode overdrages for et vederlag, som afviger fra formuegodets virkelige værdi, således som denne f. eks. kan anskueliggøres gennem offentlig vurdering (fast ejendom) eller anden anerkendt målestok, vil det i almindelighed ikke kunne hævdes, at den sælger, som har afhændet formuegodet over dets værdi, eller den køber, som har erhvervet formuegodet under dets værdi, har modtaget en gave af medkontrahenten. I sådanne tilfælde er der tale om en handel, og da der til de fleste handeler er knyttet fortjeneste på den ene eller den anden side, er det klart, at et gavesynspunkt i almindelighed ikke kan komme til anvendelse. Dette gælder også, selv om den, der afstår f. eks. en fast ejendom, har udtalt, at han af helbredshensyn ikke ønsker at tinge om prisen, men vil sælge ejendommen billigt, eller selv om den, der køber formuegodet, er klar over, at dets værdi langt overstiger den forlangte pris, et forhold, som kan forekomme i udpræget grad ved køb af kunstgenstande eller antikviteter.

Om
gavehensigt
(animus
donandi)

For at der kan blive tale om gave, kræves det, at der foreligger noget andet og mere end en fordelagtig handel, nemlig at den økonomiske begunstigelse er et tilsigtet led i aftalen. Gavebegrebet forudsætter således tilstedeværelsen af en gavehensigt, men det er ikke nødvendigt, at denne finder direkte udtryk i aftalen. Det er tilstrækkeligt, at den økonomi-

ske begunstiggelse efter almindelig opfattelse må anses for en gavmildhedsakt, et forhold, som får sin specielle betydning inden for skatteretten. Den omstændighed, at gavemodtageren yder delvis vederlag for det overførte formuegode (negotium mixtum cum donatione) udelukker ikke, at der for den overskydende dels vedkommende kan siges at foreligge en gave.

Gaveløftets
retsbeskyttelse.
Formkrav

Da gaveretshandler ikke har større betydning for den almindelige omsætning, er den retsvirkning, som retsordenen knytter til gaveløfter og gaveoverdragelserne, på visse områder begrænset. Dette gælder navnlig i forhold til kreditorerne, jfr. konkursloven (lov nr. 298 af 8. juni 1977) § 98 nr. 3, hvorefter et gaveløfte ikke kan forlanges opfyldt til skade for de øvrige kreditorer, og konkurslovens §§ 64 og 65 om afkræftelse af visse gaver og arveafkald. I øvrigt viser den svagere retsbeskyttelse sig i forholdet mellem giver og gavemodtager ved aftalens fortolkning og de omstændigheder, under hvilke giveren kan gå fra sit løfte på grund af oprindelige eller senere indtrufne omstændigheder.

Noget formkrav stilles ikke bortset fra bestemmelserne i lov om ægteskabets retsvirkninger, § 30, og arvelovens § 70. Efter den førstnævnte bestemmelse skal gaver mellem forlovede, som skal tilfalde modtageren ved ægteskabets indgåelse, og gaver mellem ægtefæller ske ved ægtepagt, bortset fra sædvanlige gaver, hvis værdi ikke står i misforhold til giverens kår, og visse forsørgelsesforsikringer. Efter arvelovens § 70 finder testamentsreglerne anvendelse på »gaveløfter, der ikke kan gøres gældende, så længe giveren lever, og gaver, der gives på hans dødsleje«, de såkaldte døds-gaver og dødslejegaver. En døds-gave foreligger f. eks., såfremt en person som gave til en anden udsteder et gælds-brev, der er rente- og afdragsfrit, så længe giveren lever og først forfalder til betaling ved eller efter giverens død. Forholdet omfattes af arvelovens § 70, således at testamentsreglerne må iagttages, så-

fremt man vil sikre dispositionen i forhold til arvingerne. En efter sin ydre form som gensidigt bebyrdende aftale fremtrædende overdragelse kan blive anset for at indeholde en døds-gave, jfr. ØLD af 21. maj 1929 (U.f.R. 1929, s. 831) vedrøren-de en ejendomsoverdragelse, eller som en dødslejegave, f. eks. hvis en person på sit dødsleje overdrager en fast ejendom til en anden person, formelt ordnet som et salg, men reelt indeholdende en vederlagsfri begunstivelse, idet det aftalte vederlag ikke er betalt og ikke har skullet betales. Der foreligger i så fald en proforma retshandel, der ikke kan få virkning for arvingerne, såfremt de gør gældende, at testamentsreglerne ikke er anvendt, jfr. Ernst Andersen: Arveret, 1965, s. 217ff.

Hvis man, jfr. ovenfor, regner med et mere almindeligt gavebegreb, der lægger hovedvægten på den faktiske formueforøgelse og tilstedeværelse af et gavemotiv, således at der efter almindelig opfattelse kan antages at foreligge en gavmildhedsakt, vil det ses, at spørgsmålet om gavehensigt næppe får større betydning ved familieoverdragelser, hvor det i almindelighed må antages, at et gavemotiv foreligger.

Forudsætter
beskatning
animus
donandi?

Inden for gaveafgiftsområdet finder dette udtryk i AAL § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter gaveafgift også skal erlægges for gaver, der fremkommer ved køb eller anden retshandel, hvor modtageren ikke har ydet fuldt vederlag. Når ordet gaver anvendes i denne sammenhæng, ligger det nær at antage, at det ikke kan tillægges afgørende betydning, om der i subjektiv henseende kan påvises en gavehensigt. Lovbestemmelsen omhandler »køb eller anden retshandel, ved hvilken der ikke ydes fuldt vederlag«, og forudsætter således, at retshandelen fremtræder som en gensidigt bebyrdende retshandel; det særlige er blot, at ydelse og modydelse ikke svarer til hinanden i økonomisk værdi. Bestemmelsen betegner inden for gaveafgiftsområdet den overskydende værdi som en »gave«, hvoraf gaveafgift skal erlægges. Loven opstiller for så vidt inden for

den nære familiekreds, som omfattes af gaveafgiftsreglerne, en præsumption om gavehensigt.

Som et eksempel på gavesynspunktets anvendelse kan nævnes højesterets dom af 24. oktober 1958 (U.f.R. 1958, s. 1164): I et af direktør A i 1929 stiftet aktieselskab med en aktiekapital på 50.000 kr. ejede A selv for 49.400 kr. aktier. I 1952 – den skattemæssige aktiekurs var da ansat til 900 – vedtoges det at udvide aktiekapitalen med 50.000 kr. til pari kurs, idet A og hans søn i forvejen var enige om, at sønnen skulle tegne samtlige nye aktier. Ifølge vedtagelsen skulle tegningen af de nye aktier ske underhånden, de gamle aktionærer skulle ikke have nogen fortrinsret, og i tilfælde af overtegning skulle fordeling ske efter bestyrelsens frie skøn. Samtlige 50.000 kr. aktier tegnedes derefter af A's søn. Højesteret statuerede, at sønnens overtagelse af nye aktier til pari kurs under de foreliggende omstændigheder måtte sidestilles med en vederlagsfri overdragelse til ham af en tegningsret til nye aktier svarende til den faderen tilhørende aktiepost, og at sønnen, som ved erhvervelsen var blevet ejer af værdier, der væsentlig oversteg det af ham i selskabet foretagne indskud, ved denne disposition havde opnået en begunstigelse, som i medfør af AAL § 44 var gaveafgiftspligtig. I dommens præmisser anvendes ordet »gave« ikke, man bruger i stedet udtrykket »vederlagsfri overdragelse«. Det må bemærkes, at der i denne sag ikke foreligger nogen formel tegningsret for faderen, og at der følgelig heller ikke er sket nogen formel overdragelse af en tegningsret. Og det siges ikke i dommen, at der foreligger en vederlagsfri overdragelse, men sønnens overtagelse af tegningen »sidestilles med« en sådan.

Endvidere kan nævnes østre landsrets dom af 31. januar 1977 (U.f.R. 1977 s. 405): En overretssagfører havde til parikurs overdraget en aktiepost i et familieaktieselskab til sin søn. Aktierne var ikke frit omsættelige, idet de først skulle tilbydes medaktionærerne til parikurs. Ved en særlig vurde-

ring under retssagen blev aktierne vurderet til kurs 4200 (fire tusinde to hundrede). Parterne hævdede under henvisning til omsætningsbegrænsningen, at der ikke forelå gave. Landsretten fandt, at der måtte ses bort fra, at aktierne ikke var frit omsættelige, idet den bl. a. lagde vægt på, at det drejede sig om et selskab med en lille kreds af aktionærer, og at de to største aktieposter både før og efter den omhandlede overdragelse var i familiens besiddelse. Overdragelsen blev derfor anset for gaveafgiftspligtig, og den stedfundne vurdering af aktierne blev lagt til grund ved sagens afgørelse.

Uden for gaveafgiftsområdet findes der ikke en til AAL § 44 svarende lovbestemmelse, og det kan derfor spørges, om bestemmelsen i SSL § 4c, hvorefter gaver henregnes til den skattepligtige indkomst, forudsætter, at gaven fremtræder som sådan, eller om en indkomstskattepligtig gave kan antages at foreligge, når blot der foreligger en økonomisk begunstigelse og en sådan forbindelse mellem giver og gavemodtager, at man kan indfortolke en gavehensigt. I LSR 1948 nr. 34 har man direkte taget stilling til dette spørgsmål. Sagen angik en landmand, som siden 1932 havde ledet driften af en landejendom, og som i 1943 fik overdraget ejendommen med alt tilbehør for en købesum af 95.000 kr. Skatterådet mente, at købesummen lå væsentligt under ejendommens handelsværdi, hvorfor man antog, at sælgeren havde villet yde køberen en gave, formentlig på grund af hans langvarige tjeneste. Klageren anførte, at det aldrig havde været sælgerens hensigt at yde nogen gave. Landsskatteretten udtalte, at det ikke kan anses for en betingelse for at beskatte på gavegrundlag, at der har foreligget positiv gavehensigt fra sælgerens side. Man anlagde dog et noget lempeligere skøn over gavens værdi og nedsatte ansættelsen tilsvarende. Med ordvalget har man antagelig tilsigtet at udtrykke, at det ikke er nødvendigt, at begunstigelsen i sin ydre form fremtræder som en gavedisposition, ved hvilken giverviljen er udtalt. Dette

synspunkt fører til, at det i almindelighed må antages, at hvor der kan påvises et motiv til begunstigelse, anses der at foreligge en gave, såfremt økonomiske goder af væsentligt omfang tilfalder en person uden vederlag eller mod et vederlag, som ikke fuldt modsvarer formuegodets værdi, jfr. Thøger Nielsen, s. 281 om, at den omtalte landsskatteretskendelse »kun skal forstås således, at ligningsmyndighederne ikke har nogen særlig bevisbyrde med hensyn til konstateringen af gavehensigt, og at man kan konstatere tilstedeværelsen af en sådan, selv om andre motiver også har været af betydning for ydelsen«.

Den i U.f.R. 1966, s. 65, refererede højesteretsdom angik en hovedaktionærs overdragelse af en fast ejendom til et familieaktieselskab for en overpris. Over for højesteret påstod finansministeriet, at denne overpris måtte anses for indkomstskattepligtig i medfør af SSL § 4, eventuelt dennes stk. 1c, som en gave fra selskabet. Gavesynspunktet var forkastet af landsretten, bl.a. med den motivering, at overdragelsen fandtes ganske at mangle det donatoriske moment. Dette standpunkt blev ikke tiltrådt ved højesterets dom i sagen. Højesteret gik dog ikke nærmere ind på gaveforholdet, men udtalte blot mere almindeligt, at fordelen var indkomstskattepligtig efter SSL § 4. Det er imidlertid et spørgsmål, hvor stor betydning gavesynspunktet har i et tilfælde som det nævnte, hvor der i realiteten gennem fastsættelsen af en fiktiv værdi søges skabt basis for udlodning af selskabsmidler til aktionærer uden beskatning hos disse. Dommen er kommenteret af Spleth i U.f.R. 1966 B, s. 133.

Heller ikke den i U.f.R. 1977 s. 460 refererede højesteretsdom ses at have fremhævet gavesynspunktet: En direktør solgte i 1959 til sit selskab en grund for 30.000 kr. Uden at det blev nedfældet skriftligt, tilsagde selskabet ham tilbagekøbsret til kostprisen. Selskabet opførte derefter på grunden en villa, der udlejedes til direktøren. I 1969 blev ejendommen

solgt til direktøren for »kostprisen«, som blev opgjort til 300.000 kr. Skatterådet anslog imidlertid værdien til 425.000 kr. og forhøjede direktørens skattepligtige indkomst med 125.000 kr. Højesteret fandt det godtgjort, at der var indrømmet direktøren en køberet, men fandt at denne alene var indrømmet ham på grund af hans stilling i selskabet, således at den økonomiske fordel, som han havde opnået, måtte anses som skattepligtig indkomst for ham.

Selv inden for familiekredsen fastholdes gavesynspunktet dog ikke, såfremt der må antages at foreligge en normal handel, jfr. LSR 1967 nr. 107. Otte søskende havde i 1960 fra deres fader delvis som gave modtaget hver nominelt 11.250 kr. aktier i et aktieselskab, således at aktierne ønskedes bevaret på familiens hænder, hvorfor de otte søskende dannede et interessentskab til forvaltning deraf. I 1963 ønskede den ene af aktieejerne at afhænde sin aktiepost for at skaffe midler til byggeri af et parcelhus, men selskabet, som han tilbød aktieposten, ønskede ikke at købe, og hans søskende, som han derefter forhandlede med og solgte til, ville kun give kurs 400. Skatterådet havde anset køberen for indkomstskattepligtig som af en gave af differencen mellem skattekursen, 670, og købskursen, for så vidt angik den del af aktieposten, som han overtog. Det blev oplyst for landsskatteretten, at de pågældende køberes formueforhold stort set var bedre end sælgerens, således at en gavmildhedsakt ikke på forhånd havde sandsynligheden for sig. Landsskatteretten fandt, at overdragelseskursen, 400, måtte antages at være fremkommet ved en tilnærmelse mellem interesserne hos henholdsvis sælger og køber, idet man fremhævede, at sælgerens bevæggrund var ønsket om at skaffe likvide midler til erhvervelse af hus. Landsskatteretten fandt herefter ikke, at køberen af aktierne kunne indkomstbeskattes som af en gave, og beskatning fandtes heller ikke at kunne ske ud fra andre synspunkter.

I et andet tilfælde, der angik værdiansættelsen af en mino-

ritetsaktiepost i et mindre familieaktieselskab til brug ved arveafgiftsberegning, tiltrådte højesteret den af skatterådet i overensstemmelse med ligningsdirektoratets beregning af skattekursen ansatte værdi, uanset at arvingen kort tid efter havde solgt aktierne til hovedaktionæren til en lavere kurs, højesteretsdom af 25. maj 1977 (U.f.R. 1977, s. 539).

Overdragelse af
formuegoder Den klassiske sondring opdeler gaverne i tre hovedformer efter gavens genstand: overdragelse af formuegoder (*donatio in dando*), eftergivelse af gæld (*donatio in liberando*) og påtagelse af forpligtelser (*donatio in obligando*).

Overdragelsen af formuegoder, det være sig fast ejendom, løsøre, værdipapirer, penge og pengerepræsentation eller rettigheder, er antagelig den gaveform, som kommer i første række, når talen er om familieoverdragelser, hvorved man ønsker at sikre fast ejendom, herunder navnlig landbrugsejendomme, eller forretningsforetagender af enhver art, i familiens eje allerede i indehaverens eller ejerens levende live. Den ovenfor nævnte højesteretsdom af 24. oktober 1958 (U.f.R. 1958, s. 1164) er et eksempel på, hvorledes den blotte adgang til at tegne en udvidet aktiekapital kan anses for en gave fra hovedaktionæren til hans søn, som uden nogen formel overdragelseserklæring udnyttede tegningsretten. Om værdiansættelsen af formuegodet gjaldt for gaveafgiftsområdet reglerne i AAL § 18, således som denne tidligere var formuleret. Nu gælder AAL § 19, der henviser til KSL § 16, stk. 3, men det er stadig værdien i handel og vandel, der skal lægges til grund. Disse regler er, hvad angår gaveafgiftsberegningen, ikke ændret ved loven om beregning af afhændelssummen i forhold til særlig indkomstskat ved familieoverdragelser af landbrugsejendomme, jfr. LSI § 5 stk. 3-7. Er overdragelse foretaget mellem personer, der ikke omfattes af gaveafgiftsreglerne, således at en eventuel gave vil blive undergivet indkomstbeskatning, må udgangspunktet ligeledes være formuegodets værdi i handel og vandel. For så vidt angår fast

ejendom kan man ikke uden videre gå ud fra, at den officielle ejendomsværdi vil blive godkendt som udtryk for ejendommens værdi på overdragelsestidspunktet, uanset at værdien, jfr. SSL § 14, med rette er lagt til grund ved afhænderens seneste formueansættelse, se nu skattedep. cirkulære af 11. februar 1976 og Skd. Medd. 36 (1976), hvori der er fastsat retningslinier for udfindelsen af ejendommens afgiftspligtige værdi.

Hvis det efter en vurdering af de overførte aktiver må antages, at deres værdi væsentligt overstiger den af parterne selv anslåede, opstår der som anført spørgsmål om, hvorvidt der foreligger en gave, eller om dennes værdi er større end angivet af parterne. Men også en betragtning af vederlagets værdi kan give anledning til, at dette spørgsmål rejses.

Vederlagets
værdiansættelse

Påtager køberen sig en aftægtsforpligtelse over for sælgeren, betegnes værdien af denne forpligtelse som en del af vederlaget efter de i ligningsdirektoratets årlige meddelelser optagne tabeller. Indeholder aftægten naturalydelser, beror værdiansættelsen deraf på et skøn. At overtagelsen af de i ejendommen indestående prioriteter fragår som vederlag efter deres restskyld giver heller ikke anledning til tvivl. Hvis der i den overdragne ejendom er optaget et såkaldt kontantlån i en kreditforening, kan dog alene det tinglyste lån, men ikke summen af de lånet modsvarende obligationer, fradrages ved beregningen af gaveafgiften, jfr. LSR 1978, nr. 171 og SO 1978, s. 124. En sælgerprioritet kan medtages med sit fulde beløb, selv om gældsforpligtelsen både med hensyn til prioritetsstilling, forrentning og afdragsvilkår er lidet byrdefuld for erhververen. Indeholder overdragelsen en gave, forhøjes imidlertid ejendommens afgiftspligtige værdi iflg. Skd. Medd. 36 (1976), s. 98, jfr. eksemplet s. 101, med et beløb, der svarer til forskellen mellem kursværdien af et normalt sælgerpantebrev og kursværdien af den pågældende lidet byrdefulde sælgerprioritet. Ved formuebeskatningen tillades

det i almindelighed debitor at fradrage sin fulde gæld (cfr. dog kap. IX B om begrænsning af gæld) samtidig med, at kreditor kan optage fordringen til den kurs, som fordringens handelsværdi repræsenterer. Såfremt imidlertid misforholdet er åbenlyst, f.eks. hvis gælden er rente- og afdragsfri, eventuel tillige uopsigelig for sælgerens livstid, vil der naturligt opstå spørgsmål om reduktion af vederlagets pålydende jfr. LOSR 1932 nr. 138: En gårdejer, der havde købt sin gård af hustruens onkel, havde bl.a. berigtiget købesummen således, at et beløb på 16.000 kr. skulle henstå rentefrit i sælgerens og dennes hustrus levetid og først udbetales til den længstlevendes dødsbo. Landsoverskatterådet var enig med skatterådet i, at der ved overdragelsen var ydet en gave. Ved opgørelsen af gavens værdi ansatte landsoverskatterådet den nævnte forpligtelses værdi på overdragelsens tidspunkt til 11.695 kr. Inden for gaveafgiftsområdet vil en aftale om rentefrihed blive betragtet som en særlig rentenydelsesgave. Værdien vil blive beregnet som 6% af gælden kapitaliseret efter de ovfr. nævnte tabeller, jfr. Skd. Medd. 36 (1976) s. 106 og s. 112.

Eftergivelse
af gæld

Hvis et tilgodehavende er uerholdeligt, og kreditor eftergiver debitor gælden, vil der ikke foreligge en gave. Krav om beskatning som af en gave vil derfor heller ikke blive rejst, medmindre der er tvivl om, hvorvidt fordringen var uerholdelig. I så fald må parterne kunne godtgøre uerholdeligheden, f.eks. gennem påvisning af, at der forgæves er forsøgt kreditorforfølgning hos debitor.

Inden for familieoverdragelserne vil tilfælde af denne art næppe være sædvanlige led i planlagte generationsskifter, og der skal derfor ikke her gås nærmere ind på de problemer, der opstår i forbindelse hermed, så lidt som på problemerne i forbindelse med opnåelse af akkord el. lign. Derimod kan gældseftergivelsen fremtræde som et led i familieoverdragelsen, idet en gældspost, som ønskes eftergivet, kan hidrøre fra

en tidligere stedfunden overdragelse af fast ejendom eller af en virksomhed. Bortset fra de ovenfor nævnte tilfælde af uerholdelighed er det klart, at eftergivelsen rummer en gave, og spørgsmålet er da, til hvilken værdi fordringen skal ansættes, til kreditors kursnedskrevne aktivværdi, til debtors efter fuldt pålydende opførte passivværdi, eller måske til en mellemliggende værdi. Besvarelse af dette spørgsmål må afhænge af de nærmere omstændigheder, men hovedreglen er, at der ikke sættes kurs på fordringen, jfr. Skd. Medd. 36 (1976) s. 108. Af betydning for afgørelsen kan være varigheden af det tidsrum, som er forløbet mellem overdragelsen og eftergivelsen, den eftergivne fordrings størrelse, debtors og kreditors økonomiske forhold og en samlet vurdering af, om dispositionerne er rimeligt begrundet. I det i LSR 1975 I nr. 97 omhandlede tilfælde havde en kreditor hhv. fire og to år efter lånenes ydelse eftergivet sin svigersøn lån på ialt 94.000 kr. Lånene var delvis sikret ved løsørepandebrev i forretningsinventar. Forretningen havde i en årrække givet utilfredsstillende driftsresultater, og svigersønnens formue havde i de to sidste år været negativ. Værdien af de pantsatte effekter var i henhold til en særlig vurdering opgjort til 23.555 kr. Medens amtskatteinspektoren havde opgjort gaven til 94.000 kr., fandt landsskatteretten, at værdien ikke kunne antages at overstige skønsmæssigt 30.000 kr.

Gaver bestående i påtagelse af forpligtelser vil hyppigst gå ud på tilsagn om at ville betale gavemodtageren en sum penge (kapitalgave) eller til at udrede årlige beløb, hvad enten udredelsen er løbende på ubestemt tid, eller årsydelsen er af ubestemt størrelse (rentenydelsesgave). Afgørelsen af, om der foreligger en kapitalgave eller en rentenydelsesgave, giver af og til anledning til tvivl. Hvis tilsagnet ubetinget fikserer beløbets størrelse, f.eks. hvis der gives tilsagn om udredelse af 5.000 kr. årligt i 10 år, uden betingelser og uafhængig af givers og gavemodtagers liv, foreligger der en kapitalgave,

Påtagelse af
forpligtelser
Lovmæssige
begrænsninger

ved hvis værdiansættelse den successive erlæggelse får betydning, således at værdien opgøres efter fordringens værdi på overdragelsestidspunktet, d.v.s. efter fradrag af en anslået kapitaliseret mellemrente.

De årlige ydelser er i så fald afdrag på gæld. De kan ikke fradrages i givers skattepligtige indkomst og skal ikke medregnes i gavemodtagerens skattepligtige indkomst. Forpligtelsens kapitalværdi er et passiv for giveren i dennes formueopgørelse og et tilsvarende aktiv for gavemodtageren.

Anderledes hvis der foreligger et gavetilsagn om en løbende ydelse, et rentenydelses- eller understøttelsestilsagn. De krav, der stilles til varigheden af en sådan løbende ydelse, er ikke nærmere angivet i loven, men det må dog antages, at ydelsen ikke på forhånd kan ses at være begrænset til nogle ganske få år. Belysende i så henseende er Ø.L.D. af 19. februar 1962 (U.f.R. 1962, s. 906), hvor en giver havde forpligtet sig til at yde to juridiske studenter hver et fast månedligt bidrag til studieudgifterne gennem en »nogenlunde normal afvikling af studiet«. Tilsagnets varighed kunne med normal udstrækning af studietiden anslås til 6-8 år, men dette blev ved dommen anset for at være tilstrækkeligt. Statens ligningsdirektorat har herefter i instruktionsforedraget, jan. 1963, udtalt, at man normalt må indrømme fradragsret for årligt pligtmæssigt erlagte studieunderstøttelser, medmindre det på forhånd må antages, at ydelsesperioden vil blive mindre end ca. 5 år. Rækkevidden af dommen anses dog for begrænset til studieunderstøttelser (og måske også til understøttelser af gamle forældre). På alle andre områder, således også med hensyn til forpligtelser over for fonds, opretholdes kravet om en forpligtelsesperiode af mindst 10 år.

Virkningen af sådanne understøttelseskontrakter er, når de ikke påtages over for livsarvinger m.v., jfr. nedenfor, at den årlige ydelse kan fradrages i yderens skattepligtige indkomst, jfr. LL § 14, stk. 2, og skal medregnes i modtagerens

skattepligtige indkomst, jfr. SSL § 4c. Forpligtelsens kapitaliserede værdi kan fradrages i yderens skattepligtige formue, jfr. SSL § 13, stk. 1b, men skal ikke medregnes i modtagerens skattepligtige formue, jfr. SSL § 12, nr. 3. Den kapitaliserede værdi er ikke indkomstskattepligtig for modtageren. Inden for gaveafgiftsområdet består der som anført ovenfor i princippet afgiftspligt med hensyn til gavetilsagnets kapitaliserede værdi.

Endnu bemærkes, at det efter bestemmelsen er en betingelse for fradrag af årsbeløbet, at udgifterne er »udredet«, hvilket vil sige, at de faktisk er erlagt, jfr. LSR 1963 nr. 64, hvor det udtales, at lovbestemmelsens formulering må opfattes således, at det er en betingelse for fradrag af sådanne ydelser, at de er forfaldne, og at de er betalt i det pågældende indkomstår.

Den skattemæssige virkning af forpligtelser, stiftet ved gavedisposition, er i et vist omfang begrænset af skattelovgivningen. Således bestemmer LL § 17, at renter af gæld ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, skyldneren som gave eller som arveforskud har påtaget sig gælden over for livsarvinger eller disses ægtefæller eller over for fonds, legater el. lign., der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger. Tilsvarende gælder iflg. LL § 14, stk. 3, at løbende ydelser, såsom aftægts- eller underholdsydelser ikke kan fradrages i det omfang, yderen som gave eller arveforskud har forpligtet sig til at udrede dem til den ovenfor nævnte personkreds eller de der nævnte fonds m. v. Ved opgørelsen af den skattepligtige formue kan kapitalværdien af løbende ydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til at udrede, kun bringes til fradrag i tilfælde, hvor den årlige ydelse kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, LL § 21.

Efter at det ved KSL § 5, stk. 1, er fastsat, at børn skal an-

sættes særskilt til skat, har det været nødvendigt at optage bestemmelser i loven, som tilsigter at undgå skattedelingsaftaler, så længe børnene er under en vis alder. Denne aldersgrænse er sat til 18 år, svarende til det tidspunkt, da børn efter hidtil gældende ret ubetinget blev selvstændigt skattepligtige. Det er derfor ved § 5, stk. 2, fastsat, at såfremt barnet har modtaget en indtægtsnydelse eller formue som gave fra sine forældre, stedforældre eller plejeforældre, beskattes indtægtsnydelsen eller formuen og dennes afkast hos giveren, hvis denne er fuldt skattepligtig her i landet.

Også ud over disse begrænsninger gælder det i almindelighed, at en gældsforpligtelse, som er mindre byrdefuld end normalt, udsætter sig for beskæring som fradragsberettiget passiv, svarende til, at kreditor opfører fordringen med et lavere beløb end dens pålydende, jfr. nærmere nedenfor i kapitel IX om formueskatteproblemer ved familieoverdragelser.

Afkald på arv Afkald på arv, som gives over for arveladeren i dennes levende live, afkald på »ventende arv«, er ikke gave, selv om virkningen af arveafkaldet kan være økonomisk betydningsfuldt for medarvingerne. Denne retsstilling kan efter omstændighederne bevares, selv om der foreligger en dispositiv arvepagt, jfr. det i RR 1958, s. 208, refererede tilfælde, hvor en i sig selv ugyldig arvepagt med justitsministeriets billigelse efter arveladerens død gennemførtes som disposition over falden arv. Den faktiske fordeling blev herefter godkendt som grundlag for arveafgiftsberegningen, og således at der ikke krævedes indkomstskat af den ved afkaldet begunstigede. Man har dog antagelig ved afgørelsen i denne sag lagt vægt på arveladerens formodede vilje.

Når arveladeren er afgang ved døden, vil et dispositivt arveafkald, d.v.s. afkald til fordel for en enkelt af medarvingerne, i princippet være en disposition over falden arv og derfor en skattepligtig gave for medarvingen, jfr. f.eks. LSR 1939 nr.

121 (afkald på falden og tiltrådt arv til fordel for en arving), 1955 nr. 120 (afkald efter at arven var faldet og boet tiltrådt af arvingerne) og U.f.R. 1925, s. 767 (Ø.L.), hvor det i dommen udtales, »at det af søgsøgerens søster givne arveafkald i virkeligheden har indeholdt eller må sidestilles med en gave-disposition til fordel for sagsøgeren og hans broder«. Vedtagelsen mellem arvingerne blev truffet »efter at arven var faldet, og efter at arv og gæld i boet var vedgået af arvingerne«. Nævnes kan også en afgørelse fra skattedepartementet (Skd. Medd. 19, nr. 3, 1972), hvor arvingerne, efter at et bo var udleveret til privat skifte, ønskede at give arveafkald, idet de anførte, at dette havde været på tale allerede før boets udlevering. Skattedepartementet fandt ikke dette tilstrækkeligt til, at arveafkaldene kunne lægges til grund ved arveafgiftsberegningen. Jfr. endvidere også højesteretsdom i U.f.R. 1956, s. 15: Den længstlevende ægtefælle gav på skiftet efter sin afdøde hustru afkald på halvdelen af sin arv til fordel for en sønnesøn og på den anden halvdel til fordel for en datter. Sønnesønnens andel skulle båndlægges på nærmere angivet måde. Der var i boet – foruden den efterlevende ægtefælle – to arvinger, en søn og den nævnte datter, der begge havde været til stede på begyndelses- og registreringsforretningen i boet, hvor afkaldet blev givet. Den pågældende gjorde gældende, at der forelå et blankt arveafkald. Hverken landsret eller højesteret gav ham medhold.

Hvis man efter dødsfaldet, men inden man har befattet sig med boet, d.v.s. truffet bestemmelse om vedgåelse af arv og gæld eller om boets overtagelse til privat skifte, giver blankt arveafkald, foreligger der ikke i skattemæssig henseende en gave. Såfremt man ønsker at begunstige en enkelt af arvingerne, kan dette, hvis alle arvingerne er enige, gennemføres derved, at de øvrige arvinger meddeler blankt afkald på arv, forinden de har befattet sig med boet. I sådanne situationer opstår der ikke spørgsmål om beskatning som af en gave fra

arvingerne til den som følge af arveafkaldet begunstigede arving. Ofte er situationen mere uoverskuelig, jfr. f. eks. LSR 1963 nr. 6, hvor der tilsyneladende forelå dispositive arveafkald, men hvor landsskatteretten nåede frem til, at arveafkaldene i virkeligheden var renunciative, således at den begunstigede arving ikke blev indkomstbeskattet som af en gave fra medarvingerne.

Stillingen i boet kan også være den, at arvingerne ikke giver fuldstændige arveafkald, men kun delvise. Sådanne godkendes også i et vist omfang, jfr. de i Skd. Medd. 28 nr. 20 (1972) og i Skd. Medd. 35 nr. 1 (1976) nævnte afgørelser, hvor nogle arvinger, forinden udlevering af boet til privat skifte fandt sted, henholdsvis gav afkald på brøkdele af arven og på bestemte beløb, således at det af afkaldene omfattede uden betingelse tilfaldt afkaldsgivernes livsarvinger, der alle var myndige. Såfremt der i øvrigt er knyttet betingelser til et sådant afkald, vil det dog ikke kunne godkendes, jfr. den ovenfor nævnte højesteretsdom i U.f.R. 1956, s. 15.

Foretages der en skævdeling i boet, har praksis også været særdeles velvillig, såfremt arvingerne kan erklære, at delingen er i overensstemmelse med afdødes sidste vilje. Den faktiske deling accepteres her som grundlag for arveafgiftsberegningen i boet, og således at der herefter ikke rejses krav på indkomstskat hos den begunstigede arving som af en gave fra medarvingerne, jfr. f. eks. LSR 1943 nr. 39: en skatteyder fik i boet efter sine forældre forlods tillagt boets faste ejendom i henhold til en mellem arvingerne indgået overenskomst. Der var i boet beregnet arveafgift i forhold til den faktiske fordeling, og det blev under sagens behandling oplyst, at arveafgiftsberegningen ikke ville blive ændret. Arvingerne oplyste over for landsskatteretten, at det forlods udlæg var sket for at efterkomme arveladerens ønske i så henseende. Landsskatteretten fandt herefter, at den ved det forlods udlæg skete begunstigelse ikke kunne anses for en indkomst-

skattepligtig gave til klageren fra medarvingerne. Forudsætningen er dog, at arvingernes erklæringer kan støttes af oplysninger om de faktiske forhold, herunder navnlig fremsørelse af en begrundelse for, at afdøde skulle have ønsket en skævdeling, jfr. LSR 1961, nr. 15, hvor der forelå delvis arveafkald, som ikke kunne bevises at være i overensstemmelse med arveladerens vilje.

I dødsboer, hvor der opstår spørgsmål om at fravige den legale fordeling af hensyn til afdødes ønsker, må det tilrådes, at man inden boets slutning forelægger spørgsmålet for skattedepartementet, idet man så vidt muligt søger at fremlægge dokumentation for disse ønsker og den reale begrundelse, som kan anføres til fordel derfor.

En særlig situation opstår, såfremt der vel foreligger et gyldigt testamente, men dette kan bestrides eller anfægtes af arvingerne, fordi testationskompetencen er overskredet, eller fordi lovens formkrav ikke fuldt ud er iagttaget. Hvis testamentet alligevel lægges til grund ved arvedelingen, kunne der for så vidt hævdes at foreligge en gave fra den eller de arvinger, der undlader at protestere. Imidlertid er i disse tilfælde afdødes vilje klart udtalt, og på linie med det ovenfor anførte har afgiftsmyndighederne i sådanne tilfælde haft den faste praksis, at arven anses udlagt direkte i henhold til testamentet og ikke anses som »en gave fra den eller de legale arvinger, der havde kunnet anfægte den pågældende testamentsbestemmelse«, jfr. skattedepartementets udtalelse i den i U.f.R. 1944, s. 166, refererede sag.

Da denne praksis bygger på, at arveladerens vilje følges ved arvedelingen, uanset mangler ved testamentet, kan det ikke antages, at den vil blive ændret, selv om den nye arvelov har stillet skærpede krav til testamentsformen. Det samme gælder i de ovenfor nævnte tilfælde, hvor man efter hidtidig praksis har godkendt, at den faktiske arvedeling, der fore-

tages i overensstemmelse med arveladerens ønske, lægges til grund ved arveafgiftsberegningen.

Også den skævdeling er blevet godkendt, der fremkommer ved at boets værdiansættelse af en fast ejendom er blevet forhøjet af myndighederne, medens arvingerne ikke ønsker at omgøre arvedelingen. Den arving, der har fået ejendommen udlagt, erhverver faktisk mere end sin arvelod. Den del af forhøjelsen, der angår medarvingernes lodder, betragtes ikke som en indkomstskattepligtig erhvervelse for den arving, der får ejendommen udlagt, se Skd. Medd. 33 nr. 68 (1975).

Gave eller løn Ovenfor er omtalt bestemmelsen i AAL § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter gaveafgift også skal erlægges af gaver, der fremkommer ved køb eller anden retshandel, hvor modtageren ikke har ydet fuldt vederlag. Der foreligger et andet praktisk område, hvor spørgsmålet om gave eller vederlagsydelse eller en blanding af disse kommer frem, nemlig i tilfælde, hvor en fader lader sine børn arbejde i sin erhvervsvirksomhed og fører lønnen som udgift i driftsregnskabet. De almindelige ligningsspørgsmål, som herved opstår som følge af tilskyndelsen til at foretage indkomstdeling gennem arbejdsaftaler, som mere eller mindre er oprettet pro forma, skal der ikke her gås nærmere ind på. Her skal blot nævnes den særlige bestemmelse, der er indført ved KSL § 5, stk. 3, efter at det i paragraffens stk. 1 er fastsat, at børn ansættes selvstændigt til skat. Hermed ville der være åbnet vid mulighed for skattedeling gennem lønaftaler med hjemmевærende børn, og til forebyggelse heraf fastsattes det i bestemmelsen, at hvis et barn, der ved begyndelsen af indkomståret ikke er fyldt 15 år, har arbejde i en erhvervsvirksomhed, der drives af dets forældre, stedforældre eller plejeforældre, kan disse ikke fradrage lønnen til barnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og lønnen skal ikke medregnes ved opgørelsen af barnets skattepligtige indkomst. Det må bemærkes, at det bliver vanskeligt at trænge igennem med en påstand om, at

barnet har egen indtægt, når indtægten fremkommer i nær forbindelse med en af forældrenes virksomhed, jfr. LSR 1973 I nr. 72: En mekanikers endnu ikke 15 år gamle søn hævdedes at drive selvstændig virksomhed ved køb af gamle biler på kredit hos faderen, reparation af disse og selvstændigt salg til kunder. Men hvis faderen alene er medinteressent i den virksomhed, hvori barnet arbejder, og barnet aflønnes af interessentskabet, eller hvis faderen alene er ansat i den pågældende virksomhed, er mulighederne større, jfr. LSR 1974 I nr. 74 og nr. 75.

Af bestemmelsen kan ikke sluttes, at lønaftaler, der indgås med børn over 15 år, uden videre vil blive godkendt. Disse vil som hidtil være undergivet ligningsmyndighedernes prøvelse, jfr. ovenfor.

Af interesse for det foreliggende emne vil navnlig være de tilfælde, hvor det barn (eller de børn), der arbejder i virksomheden, er bestemt til at være dennes fremtidige leder, og derfor får et stadigt stigende ansvar for virksomhedens ledelse. Hvis nu den pågældende har den sædvanlige uddannelse, som kræves af en kompetent leder i den pågældende virksomhed, vil der næppe blive protesteret imod, at der udbetales ham en gage, som kan være betydelig for hans alder, når denne gage dog ikke overstiger, hvad der vil være nødvendigt for at engagere en fremmed leder. Der antages i sådanne tilfælde ikke at foreligge en gave. I den i U.f.R. 1964, s. 65, refererede højesteretsdom angik tvivlen ikke så meget størrelsen af de udbetalte beløb som spørgsmålet om, hvorvidt der overhovedet i det pågældende driftsår i de foreliggende lønaftaler var retlig basis for at anse beløbene som driftsudgift. En fabrikant havde ansat sine to sønner, der var henholdsvis 23 og 24 år gamle, i sin virksomhed, således at de fik en fast årlig løn på 12.000 kr. I året 1950 godskrev han dem derudover hver 25% af overskuddet i virksomheden som tantieme, eller ca. 44.000 kr. til hver af sønnerne. Det blev mere tilfældigt oplyst over

for de skattelignende myndigheder, at skriftlig kontrakt først var oprettet den 15. januar 1951, også gældende for 1950. Ligningsmyndighederne hævdede nu, at der ikke var retlig basis for at anse sønnernes andel i overskuddet for 1950 for driftsudgift for klageren, medens skatteyderen hævdede, at den skriftlige kontrakt kun var en bekræftelse på en tidligere indgået mundtlig aftale. Skatteyderen fik medhold, dog med et særdeles spinkelt flertal i højesteret. Flertallet mente, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte de for landsretten af fabrikanten og den ene af hans sønner afgivne forklaringer om den forud for den skriftlige overenskomst truffene mundtlige aftale. En ikke uvæsentlig betydning for såvel landsret som højesteret havde det, at skattesagens behandling havde trukket længe ud, således at klagerens bevismuligheder forringedes. Et mindretal på tre dommere i højesteret mente dog, at der i en situation som den foreliggende burde påhvile skatteyderen fuldt bevis for forpligtelsen, og at sådant bevis ikke var ført.

I det i U.f.R. 1966, s. 341, omhandlede tilfælde, Østre Landsrets dom af 22. december 1965, fik en skotøjshandler ikke medhold i sin påstand om ret til at fradrage overskudsandel for året 1962 opgjort som halvdelen af forretningens driftsoverskud til en 25-årig søn, som efter uddannelsesophold i udlandet var begyndt at arbejde i forretningen den 5. oktober 1962. Skatteyderen gjorde gældende, at sønnen i henhold til mundtlig aftale var medejer af forretningen fra tiltrædelsesdagen. Interessentskabskontrakt og købekontrakt vedrørende forretningen var imidlertid først oprettet den 22. november 1963 med 1. januar 1963 som skæringsdag. Landsretten fandt det ikke bevist, at der allerede i 1962 i henhold til bindende og endelig mundtlig aftale havde bestået et ansvarligt interessentskab mellem parterne med pligt til ligedeling af forretningsoverskuddet, og skatteyderen fik derfor

kun adgang til at fradrage et af skattemyndighederne skønsmæssigt ansat arbejdsvederlag.

I en anden afgørelse, LSR 1955 nr. 34, har landsskatteretten godkendt den faktiske fordeling af en forretnings overskud mellem en købmand og hans søn, der havde oprettet en interessentskabskontrakt, hvorefter overskuddet skulle deles lige. På grund af svigtende driftsoverskud i nogle år overlod købmanden, efter at interessentskabskontraktens bestemmelse om lighedeling var blevet suspenderet ved mundtlig aftale mellem parterne, sønnen den overvejende del af overskuddet. Faderen nøjedes med at få sit forretningsindestående forrentet samt hæve mindre beløb, medens resten tilfaldt sønnen, hvis arbejdsindsats var den betydeligste. Landskatteretten fandt, at fordelingen var rimeligt begrundet i forskellen i interessenternes arbejdsindsats, således at man ikke ville anfægte gyldigheden af de mundtlige aftaler om overskudsfordelingen. Faderens afkald på sin fulde andel blev således ikke anset for en gave til sønnen, jfr. også afgørelsen i LSR 1958 nr. 15.

KAPITEL III

Overdragelse af kapitaler med forbehold af rentenydelsesret

DEN delvise overdragelse af ejendomsretten, som består i, at der gives afkald på selve kapitalen, men forbeholdes rentenydelsen, er oftest anvendt i tilfælde, hvor en formueejер ønsker at sikre sin forsørgelse i alderdommen gennem formueopofrelse en gang for alle. Det mest udprægede eksempel herpå er køb af en livrente i et forsikringsselskab, hvor kapitalen forbruges til sikring af årsydelsen. Hvis man imidlertid råder over tilstrækkelig kapital, kan formålet at sikre en passende løbende årsindtægt opnås samtidig med, at man sikrer kapitalens bevarelse på familiens hånd gennem en båndlæggelse af kapitalen til fordel for et eller flere af familiens medlemmer.

A. Beskatning hos modtageren.

Den gave, hvorved en kapital bortskænkes med forbehold af rentenydelse for giveren, indtager beskatningsmæssigt en særstilling. Uanset at den retlige karakter af aftalen er fastlagt allerede ved gavens ydelse, afhænger de skattemæssige virkninger for modtageren af, om giveren afgår ved døden, medens rentenydelsen løber, eller om rentenydelsen ophører i giverens levende live. Er det første tilfældet, skal der svares arveafgift, indtræffer den anden situation, skal der svares enten gaveafgift eller indkomstskat.

I AAL § 5b bestemmes det, at samme afgift som af arv ved en persons død svares af gaver, som vedkommende person

Arveafgift

har bortskænket i levende live, når han havde forbeholdt sig indtægterne eller nytten og brugen af det bortskænkede for sin livstid eller for et tidsrum, der endnu ikke er udløbet ved hans død. Bestemmelsen omfatter således ikke alene det tilfælde, hvor rentenydelsen er forbeholdt for giverens livstid, men også den situation, som opstår, såfremt rentenydelsen er tidsbegrænset, men giveren afgår ved døden, medens rentenydelsen løber. Bortfalder rentenydelsen i giverens levende live, bliver der som nævnt nedenfor side 58 spørgsmål om gaveafgift eller indkomstskat.

Succession i
rentenydelsen

Har ægtefæller i fællesskab bortgivet en kapital, således at rentenydelsen løber, så længe en af ægtefællerne er i live, skal der først svares arveafgift ved den længstlevende ægtefælles død, og den længstlevende ægtefælle skal ikke efter princippet i AAL § 15 svare arveafgift af den delvise succession ved førstafdøde ægtefælles dødsfald, jfr. højesteretsdom af 6. december 1928 i U.f.R. 1929, s. 70, der omhandler et tilfælde, hvor den længstlevende ægtefælle hensad i uskiftet bo. Det udtales i dommen, at AAL § 5b indeholder hjemmel for at beregne afgift af de bortskænkede kapitaler, men at det ikke heraf kan udledes, at der skal svares arveafgift af den den længstlevende ægtefælle tilkommende rentenydelse.

Uanset at denne dom synes forholdsvis begrænset i sin rækkevidde (ægtefællers fælles disposition over fællesbomidler, den længstlevende hensidder i uskiftet bo), har man dog af dommen draget den almindelige slutning, at AAL § 5b ikke finder anvendelse på rentenydelser. Hvis giveren derfor har indsat en subsidiær rentenyder efter sin død, kommer man på grundlag af denne opfattelse til det resultat, at der ved giverens død i hans bo skal svares sædvanlig kapitalarveafgift af kapitalens værdi med fradrag af den kapitaliserede værdi af rentenydelsen, som er en byrde, der hviler på arven, jfr. AAL § 16, stk. 1 og stk. 3, således at der ikke bliver

spørgsmål om yderligere afgiftsberigtigelse ved rentenydelsens endelige ophør.

Såfremt gavemodtageren, ejeren af kapitalen, skulle afgå ved døden forinden giveren, altså medens rentenydelsen endnu er løbende, falder kapitalen i arv efter de almindelige regler. Der skal således i gavemodtagerens bo svares arveafgift af kapitalen med fradrag af den kapitaliserede værdi af rentenydelsen. Når rentenydelsen senere ophører ved giverens død, skal der ikke svares arveafgift i henhold til AAL § 5b, jfr. højesteretsdom af 3. juni 1929 i U.f.R. 1929, s. 726, og Tr. G. Jørgensen i U.f.R. 1929 B, s. 177.

Kapitalejeren
dør under
rentenydelsen

Hvor der ved rentenydelsens ophør efter giverens død skal berigtiges kapitalarveafgift i henhold til AAL § 5b, beregnes den afgiftspligtige værdi efter forholdene ved afgiftspligtens indtræden. Undertiden har den opfattelse været gjort gældende, at AAL § 17, stk. 3, nu § 19, der handler om arvefor-skud og gaver, der »er endeligt erhvervet af den afgiftspligtige forinden arveladerens eller giverens død«, måtte føre til, at værdien på »modtagelsens tid« skulle lægges til grund. I praksis har man dog kun anvendt denne bestemmelse i de tilfælde, hvor modtageren straks opnåede en af giverens rentenydelse uafhængig rådighed over kapitalen, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 144 af 17/6 1970 pkt. 5 stk. 2, og såfremt rentenydelsen er ophørt i giverens levende live cirkulærets pkt. 55. Herefter er værdiansættelsen knyttet til de tidspunkter, hvor modtageren indtrådte i den effektive nydelse af og rådighed over kapitalen, og dette tidspunkt indtræffer i de heromhandlede tilfælde ved rentenydelsens bortfald efter giverens død, jfr. den nedenfor nævnte højesteretsdom af 16. juni 1977 (U.f.R. 1977 s. 647) og højesteretsdom af 8. januar 1931 (U.f.R. 1931, s. 237): I to ægtefællers fællestestamente var det bestemt, at hvis enken giftede sig igen, skulle fællesboet (bortset fra indboet) bevares til rentenydelse for enken, så længe hun levede, men i øvrigt skiftes i overens-

Tidspunktet for
værdi-
ansættelsen

stemmelse med testamentets nærmere bestemmelser, hvorefter formuen tilfaldt nogle legater. Pligten til at svare arveafgift indtrådte iflg. AAL §§ 15 og 10, jfr. § 5b ved rentenydelsens bortfald efter enkens død. Højesteret udtalte, at det herefter måtte blive dette tidspunkt, der dannede udgangspunkt for beregningen af de afgiftspligtige værdier, uanset at der allerede ved den tidligere repartition i førstafdøde ægtefælles bo var sket arveudlæg til legaterne.

Gaveafgift Såfremt giverens rentenydelsesret ophører i giverens levende live, hvad enten nu ophøret er i overensstemmelse med gaveaftalens indhold, eller giveren frivilligt i levende live giver afkald på rentenydelsesretten, skal gavemodtageren, såfremt han hører til den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, svare gaveafgift af kapitalen, jfr. AAL § 44, sidste stk., og § 45, 1. pkt. 2. led.

Indkomstskat I de tilfælde, hvor gaven ikke falder ind under AAL kapitel III om gaveafgift, skal gavemodtageren svare indkomstskat, når gaven frigøres for rentenydelsesforbeholdet i giverens levende live. Værdierne opgøres da efter forholdene ved rentenydelsens bortfald og medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår.

Tidspunktet for indkomstbeskatningen Der findes ganske vist ikke på indkomstbeskatningens område en regel, der svarer til AAL § 44, sidste stk., om udskydelse af afgiftspligten til rentenydelsens ophør. Man kunne derfor hævde, at indkomstskattepligten indtrådte straks ved erhvervelsen af selve retten til kapitalen, således at der skulle svares indkomstskat af værdien på dette tidspunkt med fradrag af den kapitaliserede værdi af den forbeholdte rentenydelse. Heroverfor kan det dog anføres, at bestemmelsen i AAL § 5b må anses for den primære lovregel på dette område. For at fortrænge det resultat, som denne lovregel foreskriver, nemlig arveafgift ved rentenydelsens bortfald som følge af giverens død, en situation som kan opstå ved alle rentenydelsesforhold, også for de tidsbegrænsede, måtte der kræves en

anden særlig lovregel. Denne måtte tillige regulere den konflikt, som ville opstå, hvis giveren, efter at indkomstskat var svaret af gavemodtageren, afgik ved døden, medens rentenydelsen endnu varede, således at der efter AAL § 5b ville opstå pligt til at svare arveafgift af kapitalen.

I det i LOSR 1930 nr. 153 omhandlede tilfælde, hvor et skatteråd havde anset en husbestyrerinde for indkomstskattepligtig af en kapital, som hendes husbond havde foræret hende med forbehold af renten, statuerede landsoverskatterådet på linie med det anførte, at gavedispositionen omfattedes af AAL § 5b, således at indkomstbeskatning ikke kunne finde sted ved gavens ydelse. Tilsvarende afgørelse blev truffet i LOSR 1933 nr. 59 (gave fra morbroder til niece på 10.000 kr. med forbehold af erlæggelse af forrentning til giveren med 4½ % p.a.).

Ved undersøgelsen af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en sådan forbindelse mellem den årlige ydelse og kapitalen, at der kan siges at være tilvejebragt en indtægts- eller rentenydelse, kan først nævnes de klare tilfælde, hvor en bortgiven kapital båndlægges til sikring af rentenydelsen, således at den årlige rentenydelse netop består i kapitalens afkastning. I sådanne tilfælde er der ingen tvivl om, at forholdet omfattes af AAL § 5b. Er der kun rentenydelsesforbehold med hensyn til en del af kapitalen, hvad enten renteforbeholdet retter sig mod bestemt angivne aktiver eller mod en del af kapitalen, finder AAL § 5b alene anvendelse på denne del af kapitalen, medens der af den øvrige del må svares indkomstskat (eller gaveafgift).

Rente-
forbeholdets
indhold

Hvis giveren har forbeholdt sig en årsydelse, der ikke svarer til kapitalens afkast, og som er uafhængig af kapitalens bevaring og forrentning, kan renteforbehold ikke antages at foreligge, og der må ved gavens ydelse svares gaveafgift eller indkomstskat af kapitalen med fradrag af den kapitaliserede værdi af årsydelsen.

Hvis den forbeholdte årsydelse svarer til kapitalens afkast eller kun ubetydeligt afviger derfra, vil ydelsen dog muligvis blive sidestillet med renteforbehold, jfr. østre landsrets dom af 14. dec. 1928 (U.f.R. 1929, s. 370). Her var gavemodtageren en selvejende institution, som ikke svarer indkomstskat af gaver. I sådanne tilfælde kan der være en tilbøjelighed til at søge at undgå arveafgift efter AAL § 5b ved at undlade almindelige renteforbehold med hensyn til kapitalen, således at der alene sikres giveren en årsydelse som lige anført. I den nævnte dom var forholdet det, at en fhv. lærer havde skænket de samvirkende menighedsplejer 10.000 kr. kontant til fri rådighed. I tilknytning til gaven oprettede institutionen en deklaration, hvorefter der for beløbet oprettedes et legat, bestående af 4% obligationer indkøbt for gavebeløbet. Renterne af dette legat udbetaltes giveren, så længe han levede. Ved hans død afkrævedes der institutionen arveafgift i henhold til AAL § 5b. Landsretten opfattede forholdet således, at beløbet var bortskænket under den aftale, at der sikredes giveren en livsvarig livrente, svarende til den årlige rente, han havde indvundet af beløbet, og fandt, at denne gave, uanset at menighedsplejerne havde fri rådighed over kapitalen, måtte anses for omfattet af AAL § 5b, således at arveafgift var afkrævet med rette.

Såfremt det efter en samlet bedømmelse af forholdene kan antages, at en giver har forbeholdt sig brugen og/eller en ydelse, der svarer til det overdragne formuegodes afkast, finder AAL § 5b anvendelse, jfr. højesterets dom af 16. juni 1977 (U.f.R. 1977, s. 647): En gårdejer overdrog i 1972 sin gård til en søn for 740.000 kr. Efter overtagelse af prioriteter m. m. blev restkøbesummen 128.500 kr., der berigtigedes ved udstedelse af pantebrev, medens der blev indgivet gaveanmeldelse for 5.000 kr. Pantebrevet skulle forrentes med 5% p.a., men var afdragsfrit, så længe faderens forpagtning af gården varede. I skødet var det bestemt, at faderen forpagtede hele

ejendommen med jord, avlsbygninger og beboelse i 8 år. Forpagtningsafgiften var ikke fastsat til et bestemt beløb, men faderen skulle vedligeholde det forpagtede og betale skatter, forsikringer og prioritetsydelse. Forpagtningsafgiften således aftalt antoges ikke at ville overstige 38.000 kr. Højesteret fandt, at ejendommen ved skødet af 1972 vel retligt var overført til sønnen, men at faderen ved bestemmelsen om forpagtning havde sikret sig, at han kunne bruge ejendommen og oppebære indtægterne ved dens drift, samt at han uanset overdragelsen havde praktisk taget uændrede økonomiske forhold, når renterne på sælgerpantebrevet toges i betragtning. Der fandtes herefter at foreligge en gave med forbeholdt nytte og brug som omhandlet i AAL § 44 stk. 5, og afgiftspligten var derfor først indtrådt ved forpagtningsforholdets ophør, hvorefter afgiften måtte beregnes efter forholdene, herunder ejendommens værdi på dette tidspunkt.

Også erhvervelsen i et dødsbo på grundlag af en af afdøde indrømmet køberet, der giver erhververen en økonomisk begunstigelse på tidspunktet for boets opgørelse, kan bewirke, at forholdet falder ind under AAL § 5b, jfr. LSR 1976 nr. 73: A havde indrømmet B en køberet til sin faste ejendom for 75.000 kr., der skulle berigtiges ved sælgerpantebreve. B havde samtidig forpligtet sig til at købe ejendommen på disse vilkår, når A ønskede det eller ved A's død. Det sidste blev aktuelt, og i A's bo medregnedes alene 45.000 kr. svarende til kursværdien af de af B udstedte pantebreve. Skatterådet anslog ejendommens værdi til 120.000 kr., svarende til ejendomsværdien ved 15. alm. vurdering, hvorefter bobeholdningen forhøjedes med differencen, 75.000 kr. Boet mente, at differencen måtte være en gave fra A til B og boet uvedkommende, men landsskatteretten fandt, at forholdet omfattedes af § 5b, således at B skulle svare arveafgift af den af ham ved erhvervelsen opnåede formuefordel, svarende til forskellen

mellem ejendomsværdien 120.000 kr. og de udstedte pantebreve 75.000 kr. (jfr. Skd. Medd. 34 nr. 107 (1975)).

B. Beskatning hos giveren.

Særlig indkomstskat Ved bortgivelse af aktiver indtræder pligten til at svare særlig indkomstskat, uanset at giveren har forbeholdt sig rentenydelsen, på samme måde som hvis aktiverne var bortgivet uden dette bånd. Alene bortgivelse af de af lov om særlig indkomstskat omfattede aktiver kan medføre beskatning, med hensyn til hvilken der derfor kan henvises til det i kap. IV herom anførte. Såfremt aktiver, der henhører under loven, realiseres under båndlæggelsen, indtræder der pligt for kapitalejeren til at svare særlig indkomstskat af den på hans hånd konstaterede avance, jfr. den i S.O. 1968, s. 306, refererede adm. afgørelse: En skatteyder havde ved gavebrev erhvervet en post aktier, der var båndlagt med forbehold af rentenydelse for nogle nærmere angivne personer. I båndlæggelsesperioden solgtes aktierne. Da skatteyderen måtte anses for aktuel ejer af kapitalen, var han pligtig at svare særlig indkomstskat af fortjenesten ved salget af aktierne, uanset båndlæggelsen og rentenydelsen.

Formueskat I SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., er det fastsat, at i alle tilfælde, hvor rentenyderen selv har fraskrevet sig retten til en kapital, skal han svare formueskat af kapitalen. Denne skattepligtsbestemmelse modsvarer det forhold, at den til kapitalen berettigede er fritaget for formuebeskatning af kapitalen, så længe rentenydelsen løber, jfr. § 12, nr. 2, 1. pkt.

Bestemmelsen blev indsat ved revisionen af statsskatteloven i 1922. I motiverne til lovforslaget (rigsdagstidende 1921/22, tillæg A, sp. 3179) siges det, at der efter den dagældende lov som regel ikke svarede formueskat af båndlagte kapitaler, der tilhørte en anden end rentenyderen. Heraf fulgte, at en person ved at bortgive en kapital, men med forbehold af renten, kunne unddrage sig formueskat af kapita-

len. Til forebyggelse heraf blev det derfor foreslået – og gennemført – at rentenyderen skulle svare formueskat af kapitalen i sådanne tilfælde.

Som omtalt i kap. IX antages § 12, nr. 2, kun anvendelig på kapitaler i egentlig forstand. Forbeholdt brugsnydelse af fast ejendom falder således uden for lovbestemmelsen. Brugsnyderen bliver ikke underkastet formuebeskatning, selv om de i lovbestemmelsen opstillede betingelser for skattepligt i øvrigt ville foreligge, og ejeren må medregne ejendomsværdien i sin skattepligtige formue med fradrag af brugsnydelsens kapitaliserede værdi.

Også for så vidt angår formuebeskatningen hos giveren opstår der spørgsmål om renteforbeholdets indhold og karakter, således at formuebeskatning kun finder sted, hvor en vis forbindelse mellem den bortskænkede kapital og den af giveren forbeholdte rente – eller årsydelse kan siges at være bevaret. Hvis en kapital er overladt en anden til fri rådighed, mod at denne yder overdrageren en årlig rente, så længe overdrageren lever, foreligger der ikke renteforbehold. Modtageren af kapitalen skal medregne denne i sin skattepligtige formue og kan fradrage den kapitaliserede værdi af forpligtelsen. Overdrageren, af hvis formue beløbet er endeligt udgået, og som ikke ved båndlæggelse eller lignende dispositioner har sikret kapitalens bevarelse og rentens udredelse af denne, skal ikke svare formueskat af kapitalen. På den anden side er det ikke nødvendigt, at giveren har forbeholdt sig kapitalens direkte afkastning, jfr. således LOSR 1932 I nr. 43, hvor A til et legat skænkede en kapital bestående af 4½ % obligationer til pålydende 40.000 kr., altså med årlig afkastning 1.800 kr. Han forbeholdt sig af legatets renteindtægt en årlig ydelse på 1.600 kr. Ydelsen kunne ikke anses for en legatet pålagt selvstændig forpligtelse til uafhængig af kapitalens bevarelse og forrentning at udrede det nævnte beløb, men måtte anses for udbetalt af kapitalens afkastning og

Renteforbehold
eller
årsydelse

være afhængig af kapitalens bevaring« Giveren ansås derfor at have forbeholdt sig renten og blev formuebeskattet af så stor en del af kapitalen, som svarede til den forbeholdte rente, eller 1600/1800.

Endnu videre gik østre landsrets dom i U.f.R. 1936, s. 823: A og hustru oprettede i 1925 ved en kgl. konfirmeret fundats et familielegat til fordel for deres fælles descendens. Legatet bestyredes af 3 personer med A som formand. I fundatsen var det udtrykt, at bestyrelsen ville kunne uddele et rimeligt beløb til stifterne selv til opretholdelse af hjemmet. I årene 1926-1933 modtog A af legatet i alt ca. 100.000 kr., medens hans børn fik i alt ca. 140.000 kr. Det statueredes i dommen, at under hensyn til fundatsens regler om bestyrelsens sammensætning måtte stifterne antages at have regnet med, at de som medlemmer af bestyrelsen ville få afgørende indflydelse på, om en del af legatets indtægter skulle tilfalde dem selv, og da hvor stor en del. A måtte derfor stilles, som om han havde forbeholdt sig renten, og han ansås formueskattepligtig af så stor en del af kapitalen, som svarede til den af ham oppebårne rente; derimod ansås han ikke for formueskattepligtig af den del af kapitalen, som svarede til de hans børn tildelte legatindtægter.

Såfremt kun en del af renten forbeholdes, skal kun en dertil svarende del af kapitalens værdi medregnes som skattepligtig formue, jfr. LSR 1947 nr. 86, hvoraf det også fremgår, at bortgivelse af kapitaler til hjemmевærende, ikke selvstændigt skattepligtige børn ikke kan bringe kapitalen uden for formuebeskatning hos giveren. Om lovmæssige begrænsninger efter kildeskattelovens § 5 se foran i kap. II.

Afkald på
arveret

Bestemmelsen i SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., nævner det forhold, at rentenyderen selv har fraskrevet sig »retten« til kapitalen som kriterium for, om der indtræder formueskattepligt for rentenyderen. Det spørgsmål kan derfor rejses, om bestemmelsen forudsætter, at rentenyderen har bortskænket kapi-

talen som hidtidig ejer af denne, eller om det er tilstrækkeligt, at han har haft en »ret« som arving eller ægtefælle.

Hvor en person giver afkald på falden arv mod at få rentenydelsen, må han i almindelighed anses at have fraskrevet sig ejendomsretten til den pågældende kapital og må derfor lige-stilles med en giver, der forbeholder sig rentenydelsen af kapitalen. Hvis en person derimod blot over for arveladeren har fraskrevet sig arveret til en kapital med forbehold af rentenydelsen, er det praksis, at han ikke formuebeskattes af kapitalen. Dette gælder også i de tilfælde, hvor man har fraskrevet sig retten til tvangsarv, og formueskatten vil i disse tilfælde kun påhvile rentenyderen, såfremt kapitalen ved hans død skal tilfalde hans descendenter eller personer, der er arveberettigede efter ham, jfr. om en sådan situation LSR 1938 nr. 80 og 1948 nr. 193.

Forholdet er navnlig praktisk i tilfælde, hvor ægtefæller har truffet bestemmelser om deres efterladenskaber, jfr. LSR 1943 nr. 178, hvor en enke i henhold til et af begge ægtefæller underskrevet testamente nød renten af halvdelen af sin afdøde mands særeje, der efter rentenydelsens ophør skulle tilfalde mandens særkuldbørn. Landsskatteretten udtalte, at bestemmelsen i SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., om formueskattepligt for en rentenyder, der havde fraskrevet sig retten til en kapital, kun kunne antages at komme til anvendelse, når en kapitalejer fraskrev sig ejendomsretten til kapitalen, hvorfor enken, der ikke på noget tidspunkt havde været ejer af den pågældende kapital, ikke kunne formuebeskattes af denne.

I det nævnte tilfælde var der fuldt særeje mellem ægtefællerne. Træffes tilsvarende dispositioner mellem ægtefæller, der lever i sædvanligt formuefællesskab, må rentenyderen svare formueskat af den del af rentenydelseskapitalen, der svarer til vedkommendes boeslod, jfr. således LSR 1938 nr. 122 og U.f.R. 1960, s. 345 (H), hvor det blev fastslået, at en enke ikke var formueskattepligtig af den til hendes arvelod

Afkald på
boeslod

svarende del af en kapital, hvoraf hun nød renten. Forholdet var nærmere det, at to i formuefællesskab levende ægtefæller i et gensidigt testamente havde bestemt, at hustruen, hvis hun blev længstlevende, skulle være universalarving, men forpligtede sig til straks at oprette et legat for aktiemajoriteten i mandens virksomhed. Enken skulle nyde renten af kapitalen for livstid, have stemmeret for den og være berettiget til at forlange realisation af kapital, hvis hun skulle komme i økonomisk nødstilstand. Ved landsskatteretskendelse af 28. februar 1958 (LSR 1958 nr. 172) blev enken anset for formueskattepligtig af hele kapitalen, idet det fremhævedes, at klageren var anset for universalarving på skiftet, medens det omhandlede legat ikke blev anset for arving eller legatar. Højesteret fandt som nævnt ikke, at den til arvelodden svarende del kunne formuebeskattes, idet man lagde vægt på enkens forpligtelse til at oprette legatet i overensstemmelse med på forhånd bindende fastlagte retningslinier, medens man ikke lagde afgørende vægt på enkens adgang til at hæve af kapitalen eller til enkens oprindelige adgang til at udøve stemmeret for aktierne, en stemmeret, som i øvrigt efter legatets oprettelse overgik til dettes bestyrelse.

I det i LSR 1963 nr. 180 omhandlede tilfælde havde en direktør i levende live af fællesboets midler henhørende under hans bodel oprettet et legat, hvis selvstændige karakter egentlig først etableredes efter hans død i 1947. Enken havde oprindelig som rentenyder af kapitalen medregnet hele denne i sin skattepligtige formue, men gjorde nu gældende, at hun kun skulle medregne halvdelen. Landsskatteretten lagde til grund, at legatet var gyldigt bestående for klageåret, skatteåret 1956/57. Retten fandt det ikke nødvendigt at tage stilling til, om afdødes disposition var livsgave eller en disposition af testamentarisk karakter, thi selv om man ville antage, at det drejede sig om en livsgavedisposition, måtte det være naturligt at antage, at enkens samtykke havde været nødvendigt i

kraft af formuefællesskabet og dispositionens omfattende karakter, således at enken måtte anses for at have fraskrevet sig retten til den til hendes boeslod svarende halvdel af kapitalen. Men enken fik herefter medhold i sin påstand om, at alene halvdelen skulle medregnes i hendes skattepligtige formue.

Også med hensyn til den afdøde ægtefælles boeslod kan der dog opstå formueskattepligt for den længstlevende ægtefælle som følge af den i SSL § 12, nr. 2, 2. stk., indeholdte regel om formueskattepligt for rentenyderen, når den til kapitalen berettigede er descenderet af eller arveberettiget efter rentenyderen, jfr. LSR 1939 nr. 187: I henhold til et mellem to ægtefæller oprettet fellestestamente blev ved mandens død af hans boeslod båndlagt en kapital til rentenydelse for enken. Kapitalen skulle tilfalde ni personer, hvoraf syv var mandens arvinger, to enkens arvinger. Hun blev anset for formueskattepligtig af $\frac{2}{9}$ af kapitalen.

Ved anvendelsen af bestemmelserne i AAL § 5b og § 44, sidste stk., antager man som nævnt i afsnittet om gaveafgiftens beregning, at en givers forbehold af frihed for at forrente en gældsforpligtelse sidestilles med de i lovbestemmelserne omhandlede forbehold af indtægterne eller nyten og brugen af det bortskænkede. En lignende fortolkning anlægges ikke over for bestemmelsen i SSL § 12, nr. 2, 3. stk., der med udtrykket »rentenyderen« har en noget snævrere formulering end de nævnte bestemmelser i AAL, jfr. LOSR 1929 II nr. 53, hvor en gårdejske som gave til sine børn havde udstedt et pantebrev, men forbeholdt sig frihed for at forrente det, så længe gårdens forsvarlige drift var uforenelig med afholdelsen af denne udgift. Landsskatteretten fandt bl. a. under hensyn til, at der kun var tale om en vis rentefritagelse, at forholdet ikke kunne henføres under § 12, nr. 2.

Tilsvarende afgørelse findes i LOSR 1932 nr. 40 og LSR 1940 nr. 182. I begge tilfælde fandt landsskatteretten, at giver

Fritagelse for
forrentning

(debitor) var berettiget til at fradrage gælden, idet SSL § 12, nr. 2, ikke fandtes anvendelig. Fradragsbeløbet blev dog reduceret under hensyn bl. a. til rentefriheden. Medens reduktionen var mindre væsentlig i det førstnævnte tilfælde, hvor de omhandlede gældsbreve blev indfriet under sagens behandling for landsskatteretten, udgjorde den i sidstnævnte tilfælde, som angik en obligation med pant i fast ejendom, 81 % af gældsbevets pålydende.

KAPITEL IV

Beskatning hos giveren i anledning af gavens ydelse

A. Særlig indkomstskat. Oversigt.

Efter SSL § 5a var stillingen den, at indtægter, der hidrørte fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder værdipapirer), ikke skulle henregnes til den skattepligtige indkomst. En væsentlig undtagelse måtte gøres for alle formuegenstande, som det hørte under vedkommendes næringsvej at omsætte – loven nævnte som eksempel handel med faste ejendomme, idet den almindelige handelsvirksomhed med varer henhører under § 4a – eller som den pågældende havde erhvervet i spekulationsøjemed.

Som led i bestræbelserne for at holde samfundsøkonomien i ro indførtes efter udbruddet af den 2. verdenskrig ved ligningsloven af 22. december 1939 bestemmelser om beskatning af fortjeneste ved salg af goodwill, tidsbegrænsede rettigheder samt maskiner, inventar og lign. driftsmidler, dog med ikke uvæsentlige begrænsninger med hensyn til det skattepligtige beløb. Endvidere blev fortjeneste ved salg af aktier gjort skattepligtig, uanset om aktierne var erhvervet i spekulationsøjemed eller ej.

Skattekommissionen foreslog i sin betænkning af 1948 disse regler afløst af en skat på »*kapitalvinding*«, som udover fortjeneste ved afhændelse af en række nærmere angivne formuegoder skulle omfatte forskellige engangserhvervelser, jfr. lovforslagets afsnit III. Forslaget blev ikke gennemført, men efter navneforandring til »*særlig indkomstskat*« fik tan-

ken indpas i dansk skattelovgivning ved lov om særlig indkomstskat nr. 148 af 28. maj 1958.

Den grundlæggende betydning for gaveoverdragelser får loven gennem sin almindelige bestemmelse i § 4, stk. 2, hvorefter *overdragelse af de i lovens afsnit I omhandlede formuegoder som gave eller arveforskud sidestilles med salg af de pågældende formuegoder*. Med denne lovgivning er der indført en tosidet beskatning ved gaveoverdragelser, dels hos giveren af den »særlige« indkomst, som på gavetidspunktet kan konstateres at foreligge på hans hånd gennem besiddelse af de pågældende formuegoder, og dels hos gavemodtageren af de værdier, som vederlagsfrit overføres til ham. Den særlige indkomst hos giveren kan navnlig have sin årsag i de pågældende formuegoders værdistigning som følge af konjunkturerne eller den omstændighed, at forretningsaktiverne – i overensstemmelse med de derom givne beskatningsregler – gennem årene er blevet belastet med driftsudgifter, herunder afskrivninger, som har bevirket, at aktivernes bogførte værdi ligger væsentligt under deres værdi i handel og vandel eller for et aktiv som goodwill skabt gennem afholdte driftsudgifter uden at være opført som aktiv i virksomhedens regnskab.

Der vil i dette kapitel alene blive givet en oversigt over det område, som dækkes af særlig indkomstskat, medens en mere detaljeret gennemgang af opgørelsesreglerne henskydes til de efterfølgende kapitler. Alene de områder inden for særlig indkomst, som kan formodes at have væsentlig praktisk betydning for familieoverdragelserne, vil blive omtalt. De gældende regler om særlig indkomstskat findes i lovbekendtgørelse nr. 454 af 19. juli 1977 (LSI) og i lov om skattemæssige afskrivninger, lovbekendtgørelse nr. 564 af 8. november 1978 (AFL). Paragrafhenvisningerne gælder disse love.

Hvilke aktiver 1. Når en erhvervsvirksomhed afhændes, skal der svares særlig indkomstskat af fortjeneste på *maskiner, inventar og lign.*

driftsmidler, som udelukkende har været benyttet i erhvervet, LSI § 2, nr. 1. Fortjenesten udgør det beløb, hvormed den ved afhændelsen opnåede salgssum overstiger de pågældende driftsaktivers nedskrevne værdi (saldoværdien), jfr. AFL § 6. Denne beskatning indtræder således kun ved virksomhedens samlede afståelse. Afhændes enkelte stykker inventar under virksomhedens fortsatte drift, fragår salgssummen i saldo-værdien, jfr. AFL § 2.

Den samme beskatning rammer *skibe*, der udelukkende har været benyttet erhvervsmæssigt, når erhvervet samtidig ophører, jfr. LSI § 2, nr. 1, og AFL § 13. Hvis en kutterejer således overdrager sin eneste fiskekutter til sin søn og selv går i land for at nyde sit otium, foreligger der afståelse af virksomhed, og forholdet omfattes af LSI § 2, nr. 1. Ejer han derimod flere fiskekuttere og fortsætter virksomheden efter at have overdraget en kutter til sønnen, skal overdragelsessummen fragå i saldoværdien og bevirker således alene en formindskelse af de fremtidige afskrivningsmuligheder, AFL § 13, stk. 2.

2. Efter LSI § 2, nr. 2, henhører under særlig indkomst fortjeneste ved afståelse af *bygninger og installationer*, som har været genstand for skattemæssige afskrivninger i henhold til afskrivningsloven. Denne bestemmelse omfatter den liberale afskrivning, som er gennemført ved AFLs ændringer ved lov nr. 183 af 31. maj 1968. Bestemmelsen bevirker således, at det for meget afskrevne beløb henføres under særlig indkomst, jfr. AFL § 29, hvorefter den særlige indkomst, som skal opgøres i medfør af denne bestemmelse, højst kan være et beløb lig summen af samtlige foretagne afskrivninger. Indvindes der fortjeneste herudover, omfattes denne af bestemmelsen i LSI § 2, nr. 13, og skal medregnes som særlig indkomst efter de i denne lovbestemmelse, jfr. lovens § 7A angivne opgørelsesregler.

3. Den til en erhvervsvirksomhed knyttede *goodwill* vil i de

tilfælde, hvor afhænderen selv har oparbejdet virksomheden, ikke have fundet udtryk i virksomhedens statusopgørelser. Den fortjeneste, som iflg. LSI § 2, nr. 3, skal medregnes som særlig indkomst, vil således udgøre den værdi, hvortil goodwill kan anslås ved afståelsen. Såfremt der ikke i overdragelsesaftalen er fastsat noget beløb for goodwill, kan det forventes, at skattemyndighederne vil udøve et skøn over værdien. Har afhænderen selv betalt vederlag for goodwill ved sin erhvervelse af virksomheden, kan den del deraf, som ikke måtte være afskrevet over driften i medfør af LSI § 15, stk. 1, fradrages ved opgørelsen af fortjenesten.

4. Hvis den virksomhed, som ønskes afstået, er et aktieselskab, vil overførelsen af den dominerende indflydelse i dette selskab kunne finde sted derved, at *aktier* i fornødent omfang overdrages til den person, til hvem virksomhedens fremtidige ledelse ønskes betroet. I så fald vil den fortjeneste, som ved aktiernes overdragelse kan konstateres på afhænderens hånd, være skattepligtig særlig indkomst for afhænderen i medfør af LSI § 2, nr. 6. Det samme gælder *tegningsret til aktier*, jfr. LSI § 2, nr. 7. Såfremt aktierne er erhvervet inden for et tidsrum af to år før afståelsen, kommer fortjenesten dog ind under den almindelige indkomstbeskatning i medfør af LSI § 3, nr. 3. Denne beskatningsmulighed vil i tilfælde af familieoverdragelse næppe være særlig praktisk, idet den forudsætter, at selskabet er stiftet kort tid før overdragelsen, d.v.s. inden for to års fristen.

5. I henhold til bestemmelsen i LSI § 2, nr. 13, medregnes fortjeneste ved afståelse af *fast ejendom* til den særlige indkomst. Som anført ovenfor under 2. skal fortjeneste ved afhændelse af bygninger m. v., hvorpå der har været foretaget skattemæssige afskrivninger, altid medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst, dog højst med et beløb der modsvarer summen af de foretagne afskrivninger. Såfremt der konstateres yderligere fortjeneste, omfattes denne af LSI § 2, nr. 13. Fortjeneste

opgøres efter de i lovens § 7A indeholdte regler om forskellen mellem på den ene side afståelsesvederlaget og på den anden side den regulerede anskaffelsessum. Af disse regler skal blot nævnes, at hvis den afståede ejendom er erhvervet *før* den 1. januar 1966, kan den skattepligtige som grundlag for opgørelsen anvende den ejendomsværdi, hvortil den afståede ejendom er ansat ved 13. almindelige vurdering (pr. 1. august 1965). Såfremt denne værdi er højere end den regulerede anskaffelsessum, vil reglen betyde, at den værdistigning, som i forhold til den officielle vurdering er indtrådt forud for den 1. august 1965, ikke kommer under beskatning.

Undtaget fra denne beskatning er dog fortjeneste ved afhændelse af *en- eller tofamiliehuse*, såfremt ejeren eller hans husstand har beboet huset eller lejligheden i mindst to år af det tidsrum, hvori han har ejet boligen, LSI § 2A, og såfremt visse andre nærmere angivne betingelser er opfyldt.

Særskilt for fast ejendom gælder det, at *tab* ved afståelsen ikke er fradragsberettiget, jfr. LSI § 2, nr. 13, der alene nævner »fortjeneste«, og AFL § 29, stk. 1, sidste pkt., hvor det udtales, at et eventuelt tab hverken kan fradrages ved opgørelsen af særlig indkomst eller almindelig skattepligtig indkomst.

6. Herudover skal det nævnes, at under særlig indkomst henregnes også fortjeneste ved afståelse af tidsbegrænsede rettigheder f.eks. patenter, LSI § 2, nr. 4, og af udbytte- eller lejekontrakter, § 2, nr. 5, jfr. dog § 3, stk. 1., nr. 2 og 5.

Når lovens regler omtaler »fortjeneste« ved »afhændelse«, »afståelse« eller »opgivelse« af formuegoder, må det erindres, at med fortjeneste sidestilles, som allerede nævnt, den værdistigning, som i gavetilfælde kan antages at foreligge hos giveren på gavetidspunktet, jfr. LSI § 4, stk. 2. En undtagelse har man dog i praksis gjort for så vidt angår gaver mellem sambeskattede ægtefæller, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 256 af 13. december 1965, pkt. 1, hvor det også om-

Gave-
overdragelse
sidestilles
med salg

tales, at overdragelser mellem ægtefæller ved skifte i forbindelse med separation eller skilsmisse ikke anses for afhændelse, jfr. LSR 1961 nr. 104. Denne praksis er ikke ændret ved indførelsen af de ny regler om særskilt beskatning af den gifte kvinde, jfr. § 26 A, stk. 2, i kildeskatteloven, og bemærkningerne til lovforslaget nr. 76, fremsat den 14. nov. 1968, hvoraf dette udtrykkeligt fremgår.

Når arveforskud sidestilles med gaver, hænger dette sammen med, at arveforskud i realiteten er rene livsgaver, alene med afkørtningsbestemmelse, jfr. foran under kap. I.

Derimod medfører bestemmelsen ikke, at der skal svares særlig indkomstskat ved selve arveovergangen.

Værdiansættelsen

Om værdiansættelsen indeholder LSI § 5, stk. 2, den bestemmelse, at såfremt afhændelse er sket i form af en overdragelse som gave eller arveforskud, betragtes den værdi, der lægges til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat i forbindelse med overdragelsen, som afhændelsessum. Er overdragelsen hverken afgifts- eller indkomstskattepligtig, betragtes værdien i handel ogandel på overdragelsestidspunktet som overdragelsessum.

Enkel som reglen er, giver den dog antagelig anledning til det største antal tvivlsspørgsmål på dette område, idet der ifølge sagens natur kan være meget forskellige opfattelser af et formuegodes omsætningsværdi, når denne ikke har fundet udtryk ved salg mellem uafhængige parter. Dette gælder ikke alene for den rene gaves vedkommende, men måske i nok så høj grad ved vurderingen af, om der i en i sin ydre form som almindelig gensidigt bebyrdende retshandel fremtrædende overdragelsesaftale er indeholdt et gavemoment som følge af, at det overdragne formuegodes værdi er højere end det beløb, som parterne har givet udtryk for i aftalen.

Det principielle udgangspunkt er aktivets værdi i »handel ogandel«. Man kunne også anvende udtryk som »handelsværdi«, »omsætningsværdi« eller »salgsværdi«, hvormed me-

nes det beløb, som formuegodet kunne afhændes for, såfremt det blev udbudt til salg på den for det pågældende formuegode sædvanlige måde og for en åben kundekreds. Det er i virkeligheden denne værdi, som skal lægges til grund også ved opgørelsen af den gaveafgiftspligtige gaves værdi, jfr. KSL § 16, stk. 4, hvortil AAL § 19 henviser, hvor det generelt udtales, at afgiften beregnes af formuegodets værdi i handel og vandel. Endvidere anvendes princippet ved indkomstskattepligtige gavers værdiansættelse og, som det fremgår af LSI § 5, stk. 1, ved opgørelse af gavens anskaffelsesværdi på erhververens hånd. Det er derfor praktisk, at de værdier, som er lagt til grund ved henholdsvis gaveafgiftspligtige og indkomstskattepligtige gavers værdiansættelse på erhververens hånd, også lægges til grund ved konstateringen af den særlige indkomst hos afhænderen, således som det er foreskrevet i lovens § 5, stk. 2.

Dette princip er dog brudt ved de ved lov nr. 285 af 8. juni 1977 fastsatte regler om opgørelse af afhændelsessummen i relation til særlig indkomstskat ved familieoverdragelser af landbrugsejendomme. Afhændelsessummen opgøres her som den værdi, der er lagt til grund ved gaveafgiftsberegningen *med fradrag af det beløb, der i forbindelse med afhændelsen er ydet som gave eller arveforskud*.

Nogle specielle regler fastslår dog, at afhændelsessummen ikke kan blive lavere end den seneste ejendomsværdi reguleret på en i den nye LSI § 5, stk. 6, fastsat måde.

De overdragelser, der falder ind herunder, angår ejendomme, der på afhændelsestidspunktet ligger i landzone og benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, og som afhændes som gave eller arveforskud til den hidtidige ejers slægtninge og besvogrede i nedadstigende linie inden for den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, jfr. LSI § 5, stk. 3 og 4.

Nærmere regler findes i skatte- og afgiftsministeriets bkg.

nr. 590 af 7. dec. 1977 og skattedepartementets cirkulære nr. 264 af 16. dec. 1977.

Undertiden viser det sig, at de skatte- og afgiftsmæssige følger af en familieoverdragelse bliver anderledes, end parterne havde regnet med. Hvis disse konsekvenser viser sig i alvorlig grad at belaste en families økonomi, kan der rettes andragende til statsskattedirektoratet om tilladelse til ændring af vilkårene, f. eks. således at der gives tilladelse til udstedelse af yderligere pante- eller gældsbreve. Under hensyn til den usikkerhed, som ofte vil være knyttet til de skattemæssige følger af en overdragelse, vil det dog være praktisk i tvivlstilfælde at tage forbehold, f. eks. således at en overdragelse bortfalder, såfremt de af parterne i overdragelseskontrakten aftalte værdier ikke godkendes af skattemyndighederne.

Det kan være i giverens interesse at opnå en lav værdiansættelse på grund af den mulighed for fradrag i den almindelige skattepligtige indkomst af tab ved overdragelsen, som er hjemlet ved LSI § 9, stk. 3 (hvorved dog bemærkes, at tab ved afhændelse af fast ejendom iflg. § 2, nr. 13, ikke er fradragsberettiget). Dette tab fastsættes for så vidt angår gaveafgiftspligtige overdragelser, såfremt giveren ikke vil anerkende afgiftsmyndighedernes værdiansættelse, efter en vurdering af mænd udmeldt af retten, jfr. kap. I.

Af tilfælde, hvor gaver ikke er indkomstskattepligtige eller gaveafgiftspligtige hos gavemodtageren, skal navnlig fremhæves arveforskud til personer uden for den af gaveafgiftsreglerne omfattede personkreds, gaver inden for samme kreds med forbeholdt brugs- eller indtægtsydelse eller gaver til personer uden for gaveafgiftsområdet, såfremt de pågældende modtagere ikke er skattepligtige her i landet. I disse tilfælde skal efter ovennævnte lovbestemmelse formuegodets værdi i handel og vandel lægges til grund.

Denne kan imidlertid måske med undtagelse af offentligt noterede værdipapirer kun udtrykkes med en vis margin. I

almindelighed kan det vist siges, at såfremt parternes værdiansættelse holder sig inden for rimelighedens grænser, vil der næppe blive rejst indsigelse fra de skattelignende myndighedens side mod denne værdiansættelse. Hvad angår unoterede aktier vil kurserne i den fortrolige kursliste, som statsskattedirektoratet udsender hvert år i januar, være vejledende. Om den nærmere fremgangsmåde i så henseende henvises til Skd. Medd. 36, side 107 (1976). Forudsætningen er naturligvis, at den samme værdiansættelse anvendes på overdragerens og erhververens hånd, således f.eks. at driftsaktiver ikke i erhververens indtægtsopgørelse optages med en højere anskaffelsesværdi end aftalt mellem parterne eller lagt til grund ved opgørelsen af gavens værdi. Ikke alene totalværdien, men også værdiernes fordeling mellem de forskellige formuegoder kan give anledning til diskussion. Giverens og gavemodtagerens skattemæssige interesser kan herved være modstridende.

Ved fast ejendom er udgangspunktet den sidst foretagne officielle ejendomsværdi, men der må tages hensyn til prisudviklingen for faste ejendomme siden seneste almindelige ejendomsvurdering, jfr. skattedepartementets cirkulære af 11. februar 1976 og Skd. Medd. 36, side 96-106 (1976), herunder eksemplerne side 100-104 og bilag 1 og 2, side 116-121; bilag 3 er delvis ændret ved skattedepartementets cirkulæreskrivelse af 15. februar 1977. Den skatte- og afgiftspligtige værdi udfindes derefter under hensyn til ejendommens faktiske prioritering, hvorved her forstås den samlede behæftelse i form af overtagne prioriteter og de som led i handelen udstedte sælgerpantebreve. Såfremt den faktiske prioritering er mindre end den normale, kan der gives et nedslag i værdien, såfremt den er højere end den normale, må der foretages en forhøjelse af værdien. Den normale prioritering fremgår af statsskattedirektoratets halvårslige salgsstatistikker for ejendomme af den pågældende kategori i det pågældende områ-

de. Den normale prioriteringsprocent udfindes ved at lægge procenterne for overtagne prioriteter, udstedte sælgerpantebreve og »andet vederlag« sammen, jfr. skattedepartementets cirkulæreskrivelse af 15. februar 1977.

Der skal også gives et nedslag i værdien, hvis den foreliggende prioritering er mere byrdefuld end normalt, medens værdien må forhøjes, hvis prioriteringen er mere lempelig f.eks. med hensyn til renter og afdrag end normalt. Om retningslinierne ved kursansættelsen af sælgerpantebreve ved familieoverdragelser, se højesterets dom af 10. november 1977 (U.f.R. 1978, s. 37), hvor ansættelsen blev hjemvist til fornyet prøvelse af skattemyndighederne, idet den oprindeligt ansatte værdi fandtes for høj. Dommen er kommenteret af Breitscheid i RR 1978, nr. 3, s. 119. Det må anses for tvivlsomt, om der kan drages så vidtgående konsekvenser af dommen, som i artiklen antaget.

Det kan også bemærkes, at ved opgørelsen af en ejendoms arveafgiftsmæssige værdi kan indestående på konto for indvendig vedligeholdelse i en udlejningsejendom bringes til fradrag, jfr. Skd. Medd. 46, nr. 68 (1978).

Den omstændighed, at køberem af en fast ejendom ved et eventuelt videresalg er pligtig til at afgive en del af fortjenesten, påvirker ikke anskaffelsessummen, men vel afståelsessummen, jfr. den i S.O. 1968, s. 85, refererede udtalelse fra skattedepartementet. En fader solgte en fast ejendom til en søn mod, at denne ved ejendommens videresalg inden for en periode af 10 år var forpligtet til at afgive halvdelen af fortjenesten til en søster. Det udtaltes, at hvis ejendommen videregives, skulle afståelsessummen ved sønnens opgørelse af skattepligtig særlig indkomst reduceres med det beløb, som han var pligtig at afgive til søsteren. Denne skulle svare gaveafgift af beløbet som af en gave fra faderen.

B. Almindelig indkomstskat.

I visse tilfælde kan giverens fortjeneste af den ovenfor nævnte art dog ikke betragtes som særlig indkomst, idet afståede formuegoder må anses for omsætningsaktiver eller dog som formuegoder, som det må formodes, at den pågældende har tilsigtet at ville afhænde med fortjeneste.

Næring og
spekulation

Hvis omsætning af det pågældende formuegode ligefrem har henhørt under afhænderens erhvervsvirksomhed, således at fortjenesten ved afståelse omfattes af det almindelige indkomstbegreb i SSL § 4a, er det uden videre givet, at avancen er undergivet den almindelige indkomstbeskatning, selv om afståelsen finder sted i forbindelse med en erhvervsvirksomheds afståelse. Dette gælder f. eks. erhvervsdrivendes fortjeneste ved salg af varer eller produkter, bankers avance ved salg af aktie- og obligationsbeholdningerne, eller landbrugeres afhændelse af afgrøder bestemt til salg eller den del af besætningen, som er bestemt til salg (modsat samlet salg af stambesætningen). Disse fortjenester må direkte optages i virksomhedens afsluttende driftsregnskab, og man har ikke anset det for nødvendigt at nævne forholdet i loven (cfr. en lidt videre formulering i skattekommissionens betænkning af 1948, forslagens § 84 og bemærkningerne dertil).

Derimod har det for en række af de i LSI § 2 nævnte formuegoder været nødvendigt at tage forbehold om indkomstbeskatningen, hvilket lovteknisk er gennemført på den måde, at det i LSI § 3 udtales, at de pågældende fortjenester m. v. ikke skal medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst.

I LSI § 3, stk. 1, omtales ikke de i lovens § 2, nr. 1, omhandlede maskiner m. v., men i AFL § 30, pkt. 1, er det fastsat, at i tilfælde, hvor salg af disse formuegoder henhører til den skattepligtiges næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed, finder reglerne i statsskattelovens § 5a om beskatning ved salg af, respektiv fradragsret for, avance eller tab ved salg anvendelse.

Udelukkelsen fra særlig indkomstskat omfatter if. LSI § 3, stk. 1, nr. 1, fortjeneste eller tab ved afståelse m.v. af skibe ell. skibsanparter, som er anskaffet mindre end 5 år forud for afhændelsen jfr. AFL § 15A.

Ifølge LSI § 3, stk. 1, nr. 1, udelukkes ligeledes fast ejendom af den i § 2 nr. 13 nævnte art, goodwill, tidsbegrænsede rettigheder og udbyttekontrakter m.v., såfremt de pågældende formuegoder er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej eller i spekulationsøjemed, samt ifølge § 3, stk. 1, nr. 3, fortjeneste eller tab ved afhændelse af aktier, tegningsret til aktier eller likvidationsudlodning fra aktieselskaber m.v., hvis aktierne m.v. er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej eller på et tidspunkt, der ligger mindre end to år forud for afhændelsen m.v., ligesom vederlag for aktier m.v., der afstås til det selskab, der har udstedt de pågældende aktier m.v., er almindelig indkomstskat undergivet, jfr. LL § 16B.

Af de ovennævnte grupper af avancer på formuegoder, som i tilfælde af spekulation eller næring skal henføres til den almindelige skattepligtige indkomst, har navnlig fortjeneste på fast ejendom og aktier betydning i tilfælde af bortgivelse, idet det på dette område dels ofte drejer sig om store værdier og dels er muligt at få et noget sikrere grundlag for værdiansættelsen end ved løsøregenstande.

Efter SSL § 5a skal avance eller tab ved salg af fast ejendom medregnes i den almindelige skattepligtige indkomst, for så vidt salget henhører til den skattepligtiges næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed. Spekulationshensigt anses at have foreligget, når salget sker inden to år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet. Lovbestemmelsen nævner »salget«, men det har stedse været antaget, at det er omstændighederne ved erhvervelsen, der bør være afgørende for, om den faste ejendom kan betragtes som et omsætningsobjekt hos den pågældende.

Af erhvervsgrene, som navnlig kommer i betragtning som drivende handel med fast ejendom, kan nævnes arkitekter og ingeniører, der driver erhverv ved opførelse og salg af bygninger, ejendomshandlere, ejendomsmæglere og selvstændige bygningshåndværkere, når de for egen regning opfører og afhænder bygninger. Det er ikke udelukket, at der for enkelte ejendommers vedkommende kan påvises omstændigheder, som bevirker, at ejendommen ikke kan anses for at have været led i den pågældendes erhverv, navnlig, såfremt en håndværker har opført en villa til eget brug og beboet den i en årrække.

Afhændelse af fast ejendom som led i næring

Såfremt der må antages at have foreligget næring, skal der i tilfælde af bortgivelse svares almindelig indkomstskat af den avance, som kan konstateres på gavetidspunktet, jfr. LSR 1968, nr. 23: En kvindelig ejendomsmægler havde foræret sin søn en ubebygget grund, den sidste af fire samtidig erhvervede grunde, i anledning af, at han var blevet student. Hun gjorde bl. a. gældende, at hendes bortgivelse af grunden måtte opfattes således, at den oprindelige videresalgshensigt var opgivet, hvorefter der ikke var grundlag for indkomstbeskatning. Landsskatteretten fandt under hensyn til klagerens erhverv som ejendomsmægler og omfanget af hendes handel med fast ejendom, at denne handelsvirksomhed måtte betragtes ud fra et næringssynspunkt. »Uanset hvorledes forholdet ville stille sig, såfremt der alene kunne anlægges et spekulationssynspunkt vedrørende nævnte grunde«, fandt retten det herefter berettiget at beskatte klageren af en avance, beregnet på grundlag af den antagelige handelsværdi for grunden.

I LSR 1968, nr. 24, statueredes ligeledes almindelig indkomstbeskatning hos giveren, en ejendomshandler, der mundtligt havde foræret sin datter sin andel i en fast ejendom. Formålet var, at datteren ved salg skulle tilvejebringe midler til køb af en beboelsesejendom. Da den bortgivne ejendom skulle tilskødes køberen, blev skøde udstedt direkte fra kla-

geren (og dennes partner i ejendommen). Klageren hævdede, at ejendommen var overdraget datteren som gave, og at han derfor ikke kunne beskattes af avancen. Landsskatteretten fandt »allerede under hensyn til, at gaveløftet var betinget af, at gaveobjektet blev realiseret, og at gaveløftet blev opfyldt ved et salg direkte til trediemand«, at klageren med rette var blevet indkomstbeskattet af avancen.

Medens den sidstnævnte afgørelse lægger vægten på, at gaveløftet var betinget af, at gavens genstand blev realiseret, og at der fandt en direkte overdragelse sted fra giver til trediemand, tager den førstnævnte afgørelse stilling til det her omhandlede spørgsmål og besvarer dette spørgsmål bekræftende. Standpunktet kan motiveres derved, at værdistigning på fast ejendom er et led i en af statsskattelovens § 4a omfattet næring, således at den fortjeneste, som med sikkerhed kan antages at foreligge på gavetidspunktet, henhører under giverens almindelige erhvervsmæssige indkomst. Som støtte for resultatet tjener til en vis grad Østre Landsrets dom af 2. november 1965 (S.O. 1966, s. 112), hvor A havde overdraget en af ham som led i hans erhverv opført ejendom til en kvindelig bekendt for ejendomsværdien, hvilket af ligningsmyndighederne antoges at indeholde en gave. For landsretten gjorde skatteyderens bo, der efter hans død var indtrådt i sagen, gældende, at ejendommen hørte til skatteyderens anlægsformue, men at han i øvrigt ikke kunne være pligtig at sælge til den højst mulige pris. Heroverfor anførte kammeradvokaten, at ejendommen var opført som led i skatteyderens erhvervsvirksomhed, at salget ikke var en sædvanlig forretningsmæssig disposition, men indeholdt en gave, og at gaver normalt ikke er fradragsberettigede, men må medtages i giverens indkomst. Landsretten fulgte kammeradvokatens argumentation.

Afhændelse af
fast ejendom
erhvervet i
spekulations-
øjemed

For så vidt angår de almindelige spekulationstilfælde er

spørgsmålet om, hvorvidt gaveoverdragelse kan sidestilles med salg, mere tvivlsomt.

Ved en af Østre Landsret afsagt dom (U.f.R. 1926, s. 812) blev der taget stilling til et tilfælde, hvor en købmand i 1916 havde overdraget nogle aktier som arveforskud til sine børn. LOSR anså ham for spekulant med hensyn til disse aktier og indkomstbeskattede ham af den avance, som kunne konstateres på arveforskudtidspunktet. Østre Landsret fandt imidlertid ikke, at aktierne var erhvervet i spekulationsøjemed, men tilføjede, at erhvervelsen og bortgivelsen i hvert fald ikke fandtes at kunne sidestilles med de i SSL § 5a omhandlede spekulationshandler.

Dommen havde således en dobbelt begrundelse og blev i en årrække ikke anset for et afgørende præjudikat, jfr. LSR 1941 nr. 129 og 1948 nr. 53, hvor det fastholdtes, at den afslutning på spekulation, der sker ved gave, måtte sidestilles med salg. Imidlertid har praksis senere udviklet sig i retning af, at spekulationshensigt kan opgives gennem bortgivelse af det pågældende formuegode, dog med et vist forbehold for så vidt der kan påvises omgåelseshensigt. Afgørelsen i LSR 1961, nr. 25, hvor en tømmermester blev fritaget for indkomstbeskatning ved en gaveoverdragelse af en grund til et kirkeligt samfund, hvoraf han i en årrække havde været medlem, er et udslag af denne praksis. Det samme gælder den i LSR 1967, nr. 37, omhandlede afgørelse: En gårdejer, som gennem årene havde foretaget en række ejendomshandler, erhvervede i februar 1962 en landbrugsejendom, som han selv overtog driften af, men som han ikke beboede. Klageren var ikke helt tilfreds med ejendommen og solgte den i juni 1963 til en søn, der ønskede at blive selvstændig landmand. Ligningsmyndighederne anså avancen for skattepligtig almindelig indkomst, medens klageren gjorde gældende, at ejendommen ikke var købt eller i hvert fald ikke solgt i spekulationsøjemed. I øvrigt anførte han, at der i den nominelle salgssum

var indeholdt en gave til sønnen, således at der i realiteten ikke var skattepligtig fortjeneste. Landsskatteretten udtalte, at efter den måde, hvorpå SSL § 5, stk. 1a, har været praktiseret i hidtidig retsanvendelse, kunne klageren ikke anses at have realiseret nogen spekulationsgevinst, idet han måtte antages at have afstået fra en mulig oprindelig hensigt til videresalg med fortjeneste, således at der for klagerens vedkommende ikke forelå en fuldbyrdet spekulationsforretning. Spørgsmålet om oprindelig spekulationshensigt synes ikke helt afklaret i sagen, men det er på den anden side en kendsgerning, at salget fandt sted inden for den i SSL § 5, stk. 1a, indeholdte 2 års frist.

Nu synes landsskatteretten – ved afgørelsen i LSR 1976, nr. 129 – dog at have godkendt, at spekulationshensigt ved erhvervelsen kun får betydning, hvis spekulationsforretningen føres til afslutning. En købmand havde i 1960-61 erhvervet nogle strandarealer, og var ved frasalg af parceller herfra blevet indkomstbeskattet af de herved opnåede fortjenester. I 1972 overdrog han to sommerhuse til en søn og en datter, og der blev i anledning heraf erlagt gaveafgift. Købmanden blev indkomstbeskattet af den på grundlag af de gaveafgiftspligtige værdier opgjorte fortjeneste. Landsskatteretten fandt under hensyn til indholdet af SSL § 5a og den måde, hvorpå denne lovbestemmelse var praktiseret i hidtidig retsanvendelse, at klageren ikke kunne siges at have realiseret nogen spekulationsgevinst, idet han efter det oplyste måtte antages at have afstået fra en mulig oprindelig hensigt til videresalg med fortjeneste.

Med den ovenfor citerede passus i LSR 1968, nr. 23, synes der taget et vist forbehold med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt der er rimelig grund til at gøre forskel på bortgivelse af aktiver, erhvervet henholdsvis i spekulationsøjemed og som led i næring. Det må vist navnlig antages, at i de tilfælde, hvor bortgivelse af spekulationsaktiver hurtigt efterfølges af

en realisation fra gavemodtagerens side, således at der i realiteten har fundet bortgivelse sted også af spekulationsavancen, vil der være risiko for, at den ovenfor nævnte praksis ikke vil blive anset for dækkende. Såfremt det må antages, at bortgivelsen kun er sket, fordi giveren ville blive beskattet, hvis han selv solgte formuegodet, medens gavemodtageren ikke bliver det, vil spekulationshensigten sikkert ikke blive anset for opgivet, således at giveren vil blive indkomstbeskattet, jfr. LSR 1969, nr. 113.

Med hensyn til spørgsmålet om adgangen til at fradrage et eventuelt tab ved afhændelse af et spekulationsaktiv ligger det i sagens natur, at når et spekulationsaktiv afhændes ved en gavedisposition, vil det være meget vanskeligt for afhænderen at påvise dels spekulationshensigten, og dels at et tab er konstateret. I LSR 1953, nr. 40, vedrørende tab ved gaveoverdragelse af en villa udtaltes det således, at konstatering af et spekulationsstab måtte være betinget af, at spekulationshensigten var realiseret ved en af forretningsmotive båret afhændelse, og at denne betingelse ikke anses for at være opfyldt ved en afhændelse, der indeholdt et betydeligt gavement, og som i sig selv betød en afståelse fra en eventuel spekulationshensigt ved erhvervelsen.

KAPITEL V

Opgørelse af overdragerens fortjeneste eller tab og den skattemæssige behandling heraf

EFTER den i det foregående kapitel givne oversigt over det område, der dækkes af lov om særlig indkomstskat, skal der i det følgende nærmere redegøres for opgørelsen af fortjeneste eller tab ved afhændelse af en virksomhed.

Under pkt. A behandles de spørgsmål, der har relation til overdragerens egen anskaffelsessum, herunder navnlig spørgsmålet om, hvordan skattemæssige afskrivninger har indflydelse på det beløb, der indgår i beregningen af fortjeneste eller tab ved afhændelse.

Under pkt. B behandles spørgsmålet om overdragelsessummens berigtigelse.

Under pkt. C behandles de særregler, der gælder for enkelte formuegoder og under pkt. D spørgsmålet om påligningen af skat af fortjenesten og fradragsret for eventuelt tab.

A. Overdragerens anskaffelsessum.

Er formuegodet, der overdrages, erhvervet ved køb på sædvanlig vis, ved at købesummen er berigtiget dels ved udstedelse af sælgerpantebrev og dels ved en kontant udbetaling, er det det i købeaftalen fastsatte beløb, der ved senere overdragelse skal danne udgangspunkt ved beregning af fortjeneste eller tab. I det omfang denne købesum er afskrevet med virkning for indkomstopgørelsen, skal der tages hensyn hertil, ligesom der skal tages hensyn til ejerens investeringer i formuegodet i ejertiden.

Erhvervelse
ved køb

Udgangspunktet er den nominelle købesum med tillæg af erhvervelsesomkostningerne til mægler, advokat, stempling, tinglysning m.v. Til disse omkostninger medregnes ikke de udgifter, der har relation til finansieringen af købet, ligesom der ikke i relation til opgørelsen af fortjenesten ved afhændelsen tages hensyn til finansieringsudgifter eller -indtægter i ejerperioden. Indfries et ved købet udstedt sælgerpantebrev efter købet til underkurs, har dette normalt ikke betydning for opgørelsen af fortjenesten. Dette fraviges, som det er udtrykt i ØL dom af 21/2 1966 U.f.R. side 493, i al fald, når dekorten er hjemlet i den oprindelige overtagelsesaftale. Det er ret naturligt, at man i en situation som denne, hvor køberen havde betinget sig ret til inden for en vis frist at indfri sin restgæld til underkurs, kvier sig ved at tage udgangspunkt i den nominelle købesum, som i dette tilfælde ikke fuldt ud er blevet betalt. Dommen tager ikke stilling til, om samme resultat kan nås, hvis der intet er aftalt i den oprindelige aftale. Dette kan ikke antages, måske bortset fra tilfælde, hvor omstændighederne peger i retning af, at parterne har tilstræbt anerkendelse af en høj nominel anskaffelsessum til trods for, at de har været klar over, at de efterfølgende agtede at ændre herpå ved en indfrielse til underkurs.

Det er uden for enhver tvivl, at det skatteretlige udgangspunkt er den nominelle anskaffelsessum, og at senere dispositioner på finansieringssiden er uden betydning for opgørelsen af anskaffelsessummen. Dette udgangspunkt er baseret på praktiske hensyn, og systemet har rod i årelang praksis og klar hjemmel i afskrivningslovens § 29B.

Det kunne se ud til, at skatteretten på dette punkt er sakt bagud for de bevægelser, der sker på det økonomiske område. I vor tid har de fleste købere af fast ejendom erkendt, at den nominelle anskaffelsessum er et beløb, der i sig selv ikke er særligt oplysende. Ejendommens prioriteringsforhold med de mange variationsmuligheder, der er på dette område,

må helt selvfølgelig tages i betragtning. Det er under disse omstændigheder vanskeligt at få det noget håndfaste skatteretlige synspunkt til at fungere tilfredsstillende, ikke mindst for så vidt angår fast ejendom, hvor den nominelle anskaffelsessum i tilfælde, hvor beskatning efter LSI § 2, nr. 13, kommer på tale, skal forøges med visse procenttillæg.

Konturerne omkring den tilsyneladende klare regel om, at den aftalte anskaffelsessum danner udgangspunkt for avanceopgørelsen, er alt andet end skarpe. Dette har givet sig udtryk i afgørelser på to felter, nemlig tilfælde, hvor der er truffet aftale om pristalsregulering af det oprindeligt aftalte vederlag, og tilfælde, hvor valutakursændringer efter erhvervelsen har bevirket, at anskaffelsessummen i danske kroner blev anderledes end kroneværdien på anskaffelsestidspunktet.

For så vidt angår aftaler om pristalsregulering ligger det fast, at indeksreguleringer af anskaffelsessummen, bortset fra spekulations- og næringstilfælde, ikke påvirker beskatningsgrundlaget, men at indekstillaæg eller -fradrag skattemæssigt følger hovedydelsen.

Pristalsregulering af anskaffelsessummen

Landsskatteretten har i 1970 nr. 36 i en sag om fastlæggelse af afskrivningsgrundlaget, og dermed også fastlæggelse af anskaffelsessummen, i en ret udførlig kendelse udtalt, at pristalsreguleringstillæg af de årlige afdrag ikke kunne afskrives særskilt, og at de ikke kunne indgå i afskrivningsgrundlaget, førend hele gælden var afviklet, og man således havde et samlet billede af pristalsreguleringens omfang. Denne kendelse er efter sit indhold møntet på fastlæggelse af afskrivningsgrundlaget, og resultatet kan vanskeligt accepteres som et generelt princip. Vel kan det tænkes, at det samlede pristalsreguleringsbeløb, når gælden er afviklet, kan henføres til saldoværdien, hvis det er driftsmidler, der er tale om, men er der tale om anskaffelse af good-will, hvor afskrivninger er bundet til de første $6\frac{2}{3}$ år efter erhvervelsen,

er det ikke tænkeligt, at der efter denne periodes udløb kan starte et nyt afskrivningsforløb. Kendelsens resultat modsiges i øvrigt af Skd. VIII 86/92-75 (Skd. Medd. nr. 33, s. 189), hvor man som svar på en omfattende forespørgsel om pristalsregulerede sælgerpantebreve i fast ejendom i svaret på spørgsmål 6 har udtalt, at pristalsreguleringstillæg ikke af køberen kunne medregnes ved opgørelsen af anskaffelsessummen i relation til LSI § 2, nr. 13.

Uanset at den omtalte landsskatteretskendelse fører frem til det tiltalende resultat, at beskatningen ved afhændelse skal opgøres under hensyntagen til det beløb, afhænderen faktisk har betalt, må det nok antages, at kendelsens resultat til syvende og sidst ikke vil blive accepteret. Skattedepartementet har som nævnt taget afstand fra det, og departementet har tilsyneladende støtte i ØL-dom i U.f.R. 1971, s. 543, der ganske vist ikke drejede sig om pristalsregulering, men om valutakursændring.

Valutakurs-
ændringer
vedrørende
anskaffelses-
summen

Det blev ved denne dom afgjort, at en ejer af et skib, købt i udlandet, ikke kunne tage et devalueringstab på en gæld til et udenlandsk pengeinstitut i betragtning ved opgørelsen af saldo værdien for skibet. Dette ville kun kunne anerkendes, hvis der var tale om en gæld på normale vilkår direkte til det udenlandske skibsværft.

Vanskelighederne ved at fastlægge, hvad der i dag er gældende ret, er imidlertid ganske betydelige, fordi den lige nævnte ØL-dom måske skal sammenholdes med højesterets dom af 28/11 1975 om Dansk Esso, U.f.R. 1976, s. 60. Denne dom, der også drejede sig om devalueringstab, anerkendte fradragsret for devalueringstab på en udenlandsk bankgæld, der efter en konkret vurdering anerkendtes at være stiftet til og brugt til finansiering af varekøb.

Spørgsmålet er fornylig påny behandlet af landsskatteretten, der i kendelse, offentliggjort i RR 1977 SM 31, har taget stilling til avanceopgørelsen i et tilfælde, hvor en sælger af et

skib i ejerperioden havde lidt et devalueringstab på en udenlandsk bankgæld, der var optaget i forbindelse med anskaffelse af skibet. Skatteyderen fik ved landsskatteretten accepteret, at devalueringstabets ved opgørelsen af avancen ved skibets salg kunne lægges til anskaffelsessummen. Landskatterettens afgørelse er tilsyneladende baseret på samme tankegang som den, der er kommet til udtryk i 1970 nr. 36 og er formentlig tillige inspireret af højesterets dom i sagen om Dansk Esso. Afgørelsen er dog en anelse forskellig fra kendelsen fra 1970, fordi man i den tidligere kendelse fastslår, at pristalsreguleringsbeløbet kan medregnes i afskrivningsgrundlaget, medens man i den i RR 1977 SM 31 offentliggjorte kendelse blot siger, at det lidte devalueringstab kan tages i betragtning ved avanceopgørelsen. Denne opgørelse skal imidlertid efter afskrivningslovens § 6, jfr. § 13, opgøres med udgangspunkt i saldoværdien ved årets begyndelse alene med tillæg af nyanskaffelser og forbedringer i afhændelsesåret.

Dom i sagen RR 1977 SM 31 er afsagt af VL d. 30/6 1978, hvorved landsskatterettens resultat er tilsidesat med den begrundelse, at der ikke er hjemmel til at tage valutakurstabene i betragtning ved opgørelsen af den fortjeneste, der skal beskattes efter LSI.

Fra 1/1 1976 er der i ligningslovens § 8D lovgivet om den skattemæssige behandling af valutakurstab og -fortjenester.

For så vidt angår formuegoder, erhvervet ved arv, må der sondres mellem, om arveerhvervelsen hidrører fra et dødsbo, der er behandlet efter de før 1/1 1970 gældende regler, eller en arveerhvervelse, der er sket fra et dødsbo, der er omfattet af kildeskattelovens regler.

Erhvervelse
ved arv

For disse arveerhvervelser er anskaffelsessummen identisk med det beløb, der er lagt til grund for arveafgiftsberegningen i sin tid. Denne »anskaffelsessum« kan naturligvis af arvingen i årene efter erhvervelsen være afskrevet med virk-

Arveerhvervelser
forud for
kildeskatteloven

ning for den skattepligtige indkomst. Arvingen anses ganske som havde han købt det pågældende aktiv for den pris, der er lagt til grund ved arveafgiftserhvervelsen.

Ægtefælles
erhvervelse ved
skifte forud for
kildeskatteloven

Der kan være grund til at fremhæve et særligt forhold vedrørende formuegoder, der er udlagt ved skifte af fællesformuen efter den førstafdøde ægtefælles død. Er den efterlevende ægtefælle eneste arving, udlægges hele fællesformuen, idet halvdelen udlægges som arv og halvdelen som boslod. I skattemæssig henseende må den efterlevende ægtefælles anskaffelsessum spaltes op for så vidt angår de to halvdele, når der ved senere afhændelser skal beregnes fortjeneste eller tab. Anskaffelsessummen for den halvdel, der er arvet, er det beløb, der er lagt til grund for arveafgiftsberegningen. For så vidt angår den anden halvdel er grundlaget for opgørelsen af anskaffelsessummen det beløb, ægtefællerne eller en af dem har erlagt for formuegodet. Dette fremgår af skattedepartementets cirkulære nr. 256 af 13. december 1965 om særlig indkomstskat af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, og samme resultat må gælde for alle de formuegoder, som er nævnt i LSI § 2, og som ved afhændelse udløser beskatning efter reglerne om særlig indkomst. Dette betyder således, at den efterlevende ægtefælle for så vidt angår bosloddet indtræder i den afdøde ægtefælles skatteretlige stilling, herunder også i det skattemæssige afskrivningsgrundlag.

Når den efterlevende ægtefælle arver sammen med andre arvinger eller legatarer, er det straks vanskeligere at fastlægge den efterlevende ægtefælles anskaffelsessum. Bosloddet udgør halvdelen af boet, medens arven udgør en mindre brøk. Også i denne situation anses den ene halvdel af det til ægtefællen udlagte formuegode for at udgøre boslod, medens den anden halvdel anses for erhvervet på skiftet. Denne halvdel svarer ikke til arven, men er rettere at betegne som et delvist køb fra medarvingerne. Det her omhandlede spørgs-

mål er behandlet i LSR 1966, nr. 38, der forudsætter den her beskrevne løsning, selv om kendelsen først og fremmest drejer sig om den efterlevende ægtefælles erhvervelsestidspunkt.

Den her beskrevne specielt skatteretlige boslodskonstruktion, hvorefter halvdelen af hvert enkelt formuegode, uanset hvordan arvebeholdningen er delt, anses for hørende til den efterlevendes boslod, medens den anden halvdel anses for erhvervet ved skiftet, betyder således, at den efterlevende ægtefælle er afskåret fra at udpege bestemte formuegoder som henhørende til bosloddet og andre som erhvervet på skiftet.

Det kan i visse tilfælde forekomme lidt kunstigt at anse en ægtefælles boslodsdel for erhvervet på det tidspunkt, hvor den afdøde ægtefælle erhvervede den. En enke, der ved skifte efter sin mand har overtaget f.eks. en fast ejendom, skal ved afhændelse af denne ejendom som anskaffelsessum for den halvdel, der hører til bosloddet, regne med mandens anskaffelsessum i sin tid, der måske kan være et tidspunkt, der ligger længe forud for ægteskabets indgåelse.

Den foran beskrevne fremgangsmåde skal anvendes, uanset om det udlagte formuegode hører til afdødes eller efterlevendes bodel.

Det kan ikke udelukkes, at adskillige erhvervsdrivende, som har mistet deres hustru, og som har skiftet ved hustruens død eller senere, har forsømt i relation til beregning af skattemæssige afskrivninger på de formuegoder, der hører til virksomheden, at foretage opskrivning af afskrivningsgrundlaget for de forskellige formuegoder. Loven fører til, at en erhvervsdrivende, som mistede sin hustru, og som skiftede efter hende, opnåede en skattemæssig stilling, der kan være vidt forskellig fra den stilling, han havde, mens han var gift. Den efterlevende mand arvede halvdelen af de formuegoder, der var knyttet til hans erhvervsvirksomhed med den virkning, at de beløb, der var lagt til grund ved arveafgiftsberegningen

ved hustruens død var at anse for anskaffelsessum. Hvis en sådan opskrivning af afskrivningsgrundlaget for de formuegoder, der kan afskrives, ikke er sket straks efter skiftet, må den erhvervsdrivende ved afhændelse af virksomheden kunne tage denne opskrivning i betragtning, jfr. princippet i LSR 1963, nr. 111.

Den her beskrevne boslodsbetragtning er gældende for alle de formuegoder, der ved afhændelse beskattes med særlig indkomstskat. Om de samme betragtninger kan anlægges på formuegoder af anden karakter, d.v.s. varelager og fast ejendom, der er anskaffet som led i næring eller i spekulationsøjemed, synes ikke at være afklaret.

Arveerhvervelser
efter
kildeskatteloven

Anskaffelsessummen for disse erhvervelser styres af, hvordan der har været forholdt i dødsboet. Er der sket udlæg, uden at fortjeneste på de udlagte aktiver er medregnet i boets skattepligtige indkomst, indtræder arvingen i boets skattemæssige stilling, selv om det udlagte overstiger arveparten. Dette betyder, at arvingernes anskaffelsessum er den samme, som boet skulle have anvendt, hvis boet havde afhændet de pågældende aktiver. Arvingerne skal således regne med afdødes anskaffelsessum, eventuelt reduceret med de af afdøde og boet foretagne afskrivninger og forøget med de af afdøde og boet foretagne forbedringer af aktivet. Det kunne lyde, som om det ville være meget besværligt for de pågældende arvinger at efterleve lovens krav på dette område. Det er imidlertid ikke tilfældet. Forholdene vedrørende afdødes anskaffelsessum vil blive fastlagt ved behandlingen af dødsboet, og af opgørelsen i dødsboet vil det fremgå, hvilken anskaffelsessum arvingen til sin tid skal anvende, når arvingen foretager afhændelse.

Arvingerne indtræder ikke undtagelsesfrit i afdødes skattemæssige stilling. Dette er ikke muligt i tilfælde, hvor dødsboet på grund af sin ringe størrelse er skattefrit, og i tilfælde, hvor det i boet vedtages, at arvingen ikke skal indtræde i af-

dødes stilling, jfr. KSL § 33. I så fald er anskaffelsessummen lig med det beløb, der er lagt til grund for arveafgiftsberegning.

Den foran beskrevne boslodsbetragtning er ikke anvendelig ved skifter efter kildeskatteloven. Den efterlevende ægtefælle indtræder både for sin boslod og sin arvelod i afdødes skattemæssige stilling eller tager udgangspunkt i den værdi, der er lagt til grund ved arveafgiftsberegning. Den betalte arveafgift kan ikke medregnes som anskaffelsesudgift.

Anskaffelsessummen for gaver og arveforskud er i følge LSI § 5, stk. 1, den værdi, der er lagt til grund ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat af erhvervelsen. Har erhvervelsen ikke været afgifts- eller indkomstskattepligtig, anvendes i stedet formuegodets værdi i handel og vandel på erhvervelsestidspunktet.

Erhvervet ved gave eller arveforskud

Er der tale om erhvervelser inden for den personkreds, der er omfattet af AAL § 44, er det for den skatte- og afgiftsmæssige behandling uden betydning, om der foreligger gave eller arveforskud. Er man uden for denne kreds, vil gaver udløse indkomstskattepligt, medens arveforskud hverken udløser indkomstskat eller arveafgift. Arveafgiftserlæggelsen må udsættes, indtil arveforskudsgiver dør, og til den tid vil der skulle svares arveafgift af formuegodets værdi i handel og vandel på erhvervelsestidspunktet, jfr. arveafgiftslovens § 19.

Det vil normalt ikke være forbundet med større vanskelighed at fastlægge den værdi, der er lagt til grund ved gave- eller arveforskudserhvervelser. På erhvervelsestidspunktet vil værdiansættelsen have været under myndighedernes kontrol. På dette punkt kan der være grund til at hæfte sig ved den vejledning, der om fast ejendom er givet i Skd. Medd. nr. 36, hvoraf fremgår, at gavens størrelse skal bedømmes såvel under hensyntagen til de statistiske opgørelser over handelsværdiens afvigelse fra den officielle vurdering som under hensyntagen til, om ejendommen er »normalt prioriteret«.

Overdrages en fast ejendom inden for gaveafgiftskredsen på den hyppigst forekommende måde ved, at gavemodtager overtager ejendommens prioriteter, udsteder et sælgerpantebrev og evt. betaler et kontantbeløb, medens resten berigtiges ved gave, er det klart, at myndighedernes kontrol retter sig imod, om der er fastsat et korrekt gavebeløb. Kaldes skødets overtagelsessum for x og de overtagne prioriteter, den kontante udbetaling og sælgerpantebrevet tilsammen for y , bliver gaven i følge overdragelsesdokumentet $x \div y$. Det er denne værdi, myndighederne skal vurdere rigtigheden af, når gaveanmeldelse indgives. Efter den givne vejledning er ejendommens afgiftsmæssige værdi ikke uden videre summen af overtagne prioriteter, kontant udbetaling, sælgerpantebrev og gaven, idet der tages udgangspunkt i, hvad ejendommen er værd ved normal prioritering, hvorefter der foretages justeringer for, om den faktiske prioritering er højere eller lavere end normalt, ligesom der lægges vægt på sælgerpantebrevets vilkår i forhold til det normale.

Den i Skd. Medd. nr. 36 givne vejledning er suppleret ved departementets cirkulære af 15/2 1977 om posten »andet vederlag«.

Formuegoder
erhvervet ved
en gave omfattet
af AAL § 5b

Er formuegodet erhvervet ved en gave, samtidig med at gavegiveren har forbeholdt sig brugs- og indtægtsnydelser, opstår der en meget vanskelig situation, som synes at vise, at der er en utilsigtet disharmoni mellem gave- og arveafgiftsmæssige regler og det indkomstmæssige område.

Spørgemålet om anvendelsen af § 5b i AAL har højesteret taget stilling til i dom af 16/6 1977 vedrørende gårdejer Johan Andersen.

Sagen drejede sig om en far, der ved skøde af juli 1972 overdrog sin landbrugsejendom til sin søn, grd. Johan Andersen. Ejendommen blev overdraget for 740.000 kr., svarende til den pr. 1/8 1969 ansatte ejendomsværdi. Overdragelsessummen berigtigedes ved overtagelse af offentlige lån

på kr. 590.436,73, en modregning på 16.000 kr., en kontant udbetaling på kr. 63,27, udstedelse af et sælgerpantebrev på kr. 128.500, samt en gave på 5.000 kr. I forbindelse med overdragelsen aftaltes det, at Johan Andersen til faderen bortforpagtede hele ejendommen fra juli 1972 til juni 1980 uopsigeligt fra ejerens side, medens forpagteren havde opsigelsesret. Forpagteren havde de sædvanlige pligter i forpagtningsforhold til at vedligeholde det forpagtede, at betale alle skatter og afgifter, og havde herudover påtaget sig at betale alle ydelser på lånene. Om det udstedte sælgerpantebrev var der aftalt forrentning med 5% om året og afdragsfrihed, så længe forpagtningsforholdet var bestående. Sønnen havde efter aftalen ret til at optage lån med sikkerhed i ejendommen og benyttede sig i øvrigt af denne ret.

Efter at de lokale myndigheder havde stillet krav om, at ejendommens værdi skulle ansættes til 1 mill. kr. mod den af parterne ansatte værdi på 740.000 kr., blev det af skattedepartementet i 1974 resolveret, at der slet ikke ville være at erlægge gaveafgift, da overdragelsen var omfattet af AAL § 5b. Efter at det herefter var blevet oplyst, at forpagtningsforholdet var ophørt pr. 1/7 1974, blev det af myndighederne erkendt, at nu var betingelserne i AAL § 5b ikke længere opfyldt, hvorefter der på tidspunktet for forpagtningens ophør måtte svares gaveafgift på grundlag af ejendommens værdi på dette tidspunkt. Ejendommens handelsværdi var pr. 1/7 1974 steget til kr. 1.350.000. Såvel østre landsret som høje-steret kom til det resultat, at det var med rette, at handelsværdien pr. 1/7 1974 var lagt til grund for gaveafgiftsberegning ud fra den betragtning, at faderens økonomiske vilkår efter overdragelsen var praktisk taget uændrede. Ganske vist skulle han efter aftalen betale de fulde prioritetsydelser, herunder afdrag, men til gengæld fik han renter af sælgerpantebrevet.

Dommen giver naturligvis først og fremmest et vigtigt

fortolkningsbidrag til forståelsen af AAL § 5b. Det blev i sagen fremført, at § 5b efter sit indhold må siges at være en beskyttelsesregel for gavemodtager, der, når giver forbeholder sig indtægterne, ikke har evne til at betale den sædvanlige gaveafgift. Denne beskyttelse er selvsagt af tvivlsom værdi, når ejendommens værdi er steget så kraftigt, som tilfældet var i det foreliggende tilfælde.

Det mest interessante ved dommen er, så vidt ses, relationen til reglerne om kapitalvindingsskat, der ikke synes at være afpasset til tankegangen bag AAL § 5b. Dette må få den givetvis helt utilsigtede konsekvens, at der ved dispositioner af denne karakter fremkommer værdistigninger på fast ejendom, som ikke kan inddrages under reglerne om kapitalvindingsskat. Der kan ikke være tvivl om, at faderen i den nævnte sag har afhændet sin ejendom ved aftalen i 1972, og at han skal regne med en afståelsessum, svarende til handelsværdien i 1972. Det ville være nærliggende, om sønnen i så fald skulle bruge samme beløb som anskaffelsessum, men for så vidt angår sønnen kan man næsten ikke uden at øve vold mod lovteksten komme uden om, at hans anskaffelsessum er det beløb, der har dannet grundlag for beregning af gaveafgift: I det foreliggende tilfælde altså 1.350.000 kr., medens faderens afståelsessum, hvis myndighedernes skøn lægges til grund, var 1 mill. kr. Differencen på 350.000 kr. udgår, hvor mærkeligt det end lyder, af kapitalvindingskattesystemet, hvortil kommer, at sønnen uden tvivl må have erhvervet ejendommen i 1972 i relation til kapitalvindingsskattesystemet med den næsten helt uantagelige konsekvens, at han kan beregne varierende procenttillæg på grundlag af erhvervelsesåret 1972, til trods for, at han har afgiftsberigtiget efter værdien i 1974. Sønnens ret til at tage udgangspunkt i de 1.350.000 kr. er i overensstemmelse med afgørelsen i LSR 1966 nr. 33.

Statsskattedirektoratet har i C 8777, RR 1979 nr. 1, SM 9

udtalt sig imod det i LSR 1966 nr. 33 fastlagte princip og fastslået, at erhververen af en af § 5b omfattet gave i medfør af LSI § 5 stk. 1, 2. pkt. skal benytte værdien på erhvervelses-tidspunktet som udgangspunkt for beregning af fortjeneste i h. t. LSI § 2 nr. 13, ligesom afskrivninger skal beregnes på grundlag af denne værdi. Det er i denne forbindelse af interesse, at skattedepartementet i 1978 havde udtalt sig på linje med det af statsskattedirektoratet indtagne standpunkt, men at skattedepartementet, efter at forespørgeren havde henvist til LSR 1966 nr. 33, senere har trukket sin afgørelse tilbage og indskrænket sig til at udtale, at spørgsmålet henhører under domstolene.

Det forekommer nærliggende, at det nævnte forhold tages op til fornyet overvejelse af lovgivningsmagten, fordi den diskontinuitet, der synes at være i systemet efter gældende ret, ikke kan være tilsigtet og heller ikke kan begrundes fornuftigt. Det må dog erkendes, at et kontinuitetsprincip i reglerne om kapitalvindingsskat, som det senere skal beskrives, er brudt ved reglerne om gaveoverdragelse af landbrugs-ejendomme i lov af 20. maj 1977 om ændring af lov om særlig indkomstskat.

Man kunne måske få den tanke i den beskrevne situation på grundlag af reglen om yderligere vederlag i LSI § 7A, stk. 8, at optage faderens skatteansættelse for 1972 til fornyet behandling ud fra den betragtning, at faderen i dette forløb måske kan siges at have fået et yderligere vederlag. Herved ville det falde på plads, om faderen som sin afståelsessum kommer til at regne med det beløb, der er lagt til grund for beregning af gaveafgift. Den nævnte bestemmelse er imidlertid uanvendelig, fordi bestemmelsen efter sit indhold forudsætter, at sønnen har videresolgt ejendommen.

Ved deling af fællesbo i anledning af separation eller skilsmisse vil den enkelte bestanddel i fællesformuen blive værdiansat i forbindelse med skiftet. Den værdiansættelse, der be-

Erhvervelse
ved separations-
eller
skilsmissskifte

nyttes ved skiftet, har ingen betydning som anskaffelsessum, ligesom skiftet i sig selv ikke udløser beskatning i det omfang, der kun sker deling mellem ægtefællerne. Virkningen heraf bliver, at den ægtefælle, der får et bestemt formuegode udlagt ved skiftet, overtager dette formuegode med de skattemæssige byrder, der hviler på det. Overtager en af ægtefællerne en fællesboet tilhørende virksomhed, kan der ikke beregnes skattemæssig afskrivning på den værdi, der er benyttet ved skiftet, jfr. LSR 1964 nr. 116. Overtager hustruen f.eks. en aktiepost, skal hun ved senere afhændelse af denne aktiepost medregne fortjeneste eller tab på aktieposten ud fra det beløb, som forud for skiftet skulle anvendes af ægtemanden. Dette nødvendiggør, at man ved ægtefælleskifter bør være opmærksom på de latente skattekrav, der hviler på de enkelte formuegoder, selv om det må erkendes, at det er vanskeligt at give retningslinier for, hvilke beløb man i den konkrete situation må regne med. Overtager hustruen f.eks. en aktiepost, er det naturligvis til at beregne, hvilken skat hun bliver pålignet, hvis hun straks efter skiftet sælger hele posten til den værdi, man i skiftet har regnet med. I den konkrete situation vil det kunne forekomme, at man kan forudse, at hustruen vil sælge aktieposten i småportioner og i kraft af 6.000 kr.-fradraget i LSI slet ikke blive pålignet skat, ligesom det kan tænkes, at hustruen påtænker at opgive sin bopæl her i landet for at tage bopæl i udlandet, hvor aktierne ofte vil kunne afhændes uden skattetilsvær, ligesom det endelig kan tænkes, at den aktiepost, hustruen overtager, er så stor, at det er en fjerntliggende mulighed, at salg overhovedet vil komme på tale.

Forbedringer i
ejerperioden Til anskaffelsessummen medregnes udgifter til forbedring i ejerperioden. For forbedringer af fast ejendom gælder der dog i relation til særlig indkomstskat en begrænsning ifølge LSI § 7A, stk. 4a, hvorefter forbedringer alene medregnes,

såfremt forbedringsudgifterne i det enkelte år udgør mindst 1.000 kr.

Værdi af »eget arbejde« ved forbedringer medregnes kun i det omfang, dette eget arbejde er blevet indkomstbeskattet, jfr. LSR 1966, nr. 109.

Det kan forekomme, at en ejendom forringes i ejerperioden, f. eks. ved at ejendommens bygninger fjernes. Ved et senere salg af den nu ubebyggede grund opstår spørgsmålet om, hvorvidt anskaffelsessummen er den samlede købesum for grund og bygning eller om man kun kan regne med anskaffelsessummen for grunden. I en landsskatteretsafgørelse RR 1978 SM 34 er det antaget, at der i et tilfælde, hvor 13. alm. vurdering kunne anvendes i stedet for anskaffelsessummen, ikke er hjemmel til at bortse fra den del af ejendomsværdien, der har relation til bygningerne, selv om de er fjernet før afhændelsen. Kendelsen er formelt rigtig, selv om resultatet forekommer stødende, navnlig hvis de fjernede bygninger er afskrivningsberettigede og der er foretaget nedrivningsfradrag efter afskrivningsloven.

Forringelser i
ejerperioden

Ved overdragelse af et formuegode er det ikke alene anskaffelsessummen, der er afgørende, men også de skattemæssige afskrivninger, der er fradraget vedrørende det pågældende formuegode i ejerperioden. Om disse afskrivninger henvises til det nedenfor anførte om de enkelte formuegoder.

Afskrivninger
i ejerperioden

Når man ved opgørelsen af fortjenesten ved afhændelse skal tage udgangspunkt i anskaffelsessummen med fradrag af de skattemæssige afskrivninger, der er foretaget i ejerperioden, er forklaringen den ganske naturlige, at den del af anskaffelsessummen, der allerede er bragt til fradrag i form af afskrivning, må tages i betragtning, når fortjenesten skal opgøres ved afhændelse. Er disse afskrivninger fratrasket i indkomstår, hvor den skattepligtige indkomst udviser et underskud, kan man sige, at den skattepligtige ikke har haft fordel af afskrivningerne, og at der ved afhændelse skulle ses

Afskrivninger i
underskudsår
og i tilfælde,
hvor skattepligt
kun består en
del af et år

væk fra afskrivninger i underskudsår. Dette forhold tages dog ikke i betragtning ved opgørelsen af særlig indkomst, jfr. LSR 1959, nr. 133, og 1961, nr. 118.

For så vidt angår afskrivning for skatteydere, der ved indtræden af skattepligt her til landet i det første år har været skatteansat for en del af et indkomstår, opstår der særlige problemer omkring beregningen af saldoværdien. Skatteansættelsen foretages efter reglerne i KSL § 35, stk. 3, således at delårsindkomsten afpasses til en helårsindtægt, hvorefter skatten beregnes, idet dog betaling kun skal ske af den del af helårsskatten, der svarer til delårsindkomstens andel af helårsindkomsten. Regnestykket er naturligvis vanskeligt, fordi opgangning til helårsindkomst kun kan ske på naturlig måde for løbende indtægter og udgifter, medens éngangsindtægter og éngangsudgifter må holdes uden for denne beregning. For så vidt angår saldoafskrivning på driftsmidler må det være sikkert, at saldoafskrivning er et éngangsbeløb, som holdes uden for afpasningen til helårsindtægt. For så vidt angår delårsindkomsten følger det af LSR 1964 nr. 43, 130 og 131, at der kun kan fradrages en forholdsmæssig del af et helt års afskrivning, ligesom saldoværdien kun skal reduceres med dette forholdsmæssige beløb.

Det her nævnte spørgsmål er behandlet i SO 1974, s. 148ff., SO 1974, s. 296 og SO 1975, s. 14ff., hvor det på den ene side er hævdet, at principperne i de foran nævnte landsskatteretskendelser fortsat er gældende, medens det på den anden side med rette er gjort gældende, at de nævnte kendelser, der ligger forud for kildeskatteloven, ikke uden videre kan overføres til skattesystemet efter kildeskattelovens gennemførelse. Som anført i den førte debat kan der være grund til at behandle de her omhandlede delårsproblemer på samme måde, som man gør ved det delår, der foreligger ved en persons død, hvor der ikke er tvivl om, at saldoværdien kun skal reduceres forholdsmæssigt, jfr. KSL § 14, stk. 8, jfr. § 30. Det

må antages, at man i praksis følger det system, hvorefter saldoværdien kun reduceres forholdsmæssigt. Dette resultat synes også at give det mest rimelige resultat.

De foranstående betragtninger om den skattemæssige behandling af saldoværdi for personer, der indleder skattepligt til Danmark, drejer sig om afskrivningsmæssig og saldoværdimæssig behandling af de driftsmidler, der er anskaffet efter tilflytningen til Danmark. Der opstår særlige problemer om den skattemæssige stilling for de tilflyttere, der fra udlandet medbringer en række formuegoder af forskellig karakter.

Værdiansættelse
ved tilflytning

I Skattekartoteket 38-4-202 er det oplyst, at praksis for tilflyttere vist nok går ud på, at man i stedet for anskaffelsesværdien benytter statusværdien på tilflytningstidspunktet, og at man, hvis man vil finde lovhjemmel herfor, nok må slutte analogt fra afskrivningslovens § 32.

Det citerede udsagn kan kun accepteres som et udtryk for, at man står over for et meget vanskeligt skatteretligt spørgsmål. Løsningen må i et vist omfang baseres på forholdets natur. Der savnes præcise lovbestemmelser, og man må formentlig indstille sig på, at der ikke nødvendigvis skal anvendes samme synsmåde på alle aktiver, og at samme aktiver måske i forskellige relationer behandles på forskellig måde.

Analogislutningen fra afskrivningslovens § 32, der handler om overførsel fra erhvervsmæssig til privat anvendelse, er næppe af megen værdi og kan ikke bruges til en afklaring af det generelle spørgsmål. Dels handler lovbestemmelsen kun om driftsmidler, som i den her foreliggende situation givetvis ikke overføres fra erhvervsmæssig til privat anvendelse eller omvendt, og dels må man formentlig tage i betragtning, at det i LSI § 5A om driftsmidler og i øvrigt også om varelagre er bestemt, at overførsel af driftsmidler fra Danmark til udlandet behandles som salg til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Skulle en analogislutning fra afskrivningslovens § 32 være

holdbar, ville LSI § 5A være overflødig, for så vidt angår driftsmidler. Når man i den citerede bestemmelse i LSI ikke har udtalt sig om overførsler fra udlandet til Danmark, må det ses som udtryk for, at man ikke har ønsket at lovgive om andet end det spørgsmål, der var presserende, da § 5A blev gennemført.

Man står herefter tilsyneladende ret frit i fortolkningen, når anskaffelsessummen i tilflyttersituationen skal forsøges fastlagt.

Det må for driftsmidlers vedkommende være uinteressant, hvor meget de er nedskrevet til forud for skattepligtens indtræden til Danmark. Hertil er udenlandske afskrivningsregler for forskelligartede til at give et nogenlunde fornuftigt resultat.

Tænker man sig, at en person indleder skattepligt i Danmark, og at han med sig til Danmark tager en hel flåde af fragtskibe, hvormed han agter at drive rederivirksomhed fra et fast driftssted i Danmark, så bliver man nødt til at gøre sig stillingen klar. Er skibene anskaffet i udlandet for 10 mill. kr. og i relation til de udenlandske skattemyndigheder afskrevet til 3 mill. kr., medens de på tilflytningstidspunktet har en handelsværdi på 9 mill. kr., er det klart, at anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag ikke kan være 3 mill. kr. og måske heller ikke 9 mill. kr. Den løsning, der passer bedst ind i mønsteret, er måske anskaffelsessummen reduceret med afskrivninger fra anskaffelsestidspunktet indtil tilflytningstidspunktet, beregnet ud fra en levetidsbetragtning. Løsningen fører såvidt ses til det resultat, at den faktiske anskaffelsessum indgår som et vægtigt element. Herved undgår man som anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag at komme til at regne med et beløb, der eventuelt er større end det, der faktisk er betalt. Man kommer tillige helt uden om ved senere avanceberegninger at blive forstyrret af skattemæssige afskrivninger, der ikke tidligere har påvirket en dansk indkomstopgørelse.

Landsskatteretten har imidlertid i 1978 nr. 96 udtalt, at anskaffelsessummen i relation til beregning af skattemæssige afskrivninger er handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

For andre aktiver end driftsmidler foreligger der ganske fast praksis for aktier og lignende værdipapirer og for fast ejendom i relation til beregning af skat efter LSI § 2, nr. 13.

For aktier er reglen, at anskaffelsessummen er den faktiske anskaffelsessum, beregnet efter valutakursforholdene på anskaffelsestidspunktet. Aktiernes værdi på tilflytningstidspunktet er skatteretligt uden betydning. En tilflytter, der efter skattepligtens indtræden afhænder aktier, skal således beskattes af den værdistigning og kan fratrække evt. tab, der er løbet på inden tilflytningen. Navnlig i de tilfælde, hvor børskursen på de udenlandske aktier ikke er steget, men der fremkommer en fortjeneste ved at valutakursen fra anskaffelsestidspunktet er ændret, forekommer beskatning ikke så lidt kunstig, fordi tilflytteren tvinges til at omregne sin anskaffelsessum i udenlandsk mønt til danske kroner. På anskaffelsestidspunktet har den dagældende valutakurs i relation til Danmark været et spørgsmål, der, set fra tilflytterens synspunkt, har været ganske uden interesse.

For fast ejendom ligger det ligeledes i praksis ganske fast, at anskaffelsessummen er identisk med den faktiske anskaffelsessum, og at handelsværdien på tidspunktet for tilflytning er uden betydning. Praksis på dette område har koncentreret sig om opgørelse af avance efter § 2 nr. 13, medens der ikke ses at være taget stilling til avanceopgørelse efter § 2 nr. 2. Ser man i dette spørgsmål bort fra eventuelle muligheder for lempelse i beskatningen på basis af dobbeltbeskatningsoverenskomster, bliver spørgsmålet, om der kan gennemføres dansk beskatning af »genvundne afskrivninger«, der kun har påvirket udenlandske skatteansættelser. Tilflytteren, som i udlandet har afskrevet på sin i udlandet liggende erhvervsbygning, og som efter tilflytningen fortsætter sine

afskrivninger, kan og skal beregne sine årlige afskrivninger på grundlag af den faktiske anskaffelsessum. Der synes ikke at være grund til at begrænse hans fremtidige afskrivningsmulighed på grund af den i udlandet foretagne afskrivning, ligesom de udenlandske afskrivninger ikke kan komme til beskatning som »genvundne afskrivninger«.

I det følgende belyses nogle af de forhold, der har særlig relation til de enkelte formuegoder.

Driftsmidler Udgangspunktet for beregningen af fortjeneste eller tab på maskiner, inventar og lignende driftsmidler vil fremgå af overdragerens seneste formueopgørelse, hvor driftsmidlerne er opført til den skattemæssigt nedskrevne værdi, jfr. LL § 18A.

Anskaffelsessummen for driftsmidlerne opgøres som bogført værdi ved begyndelsen af overdragelsesåret med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler, anskaffet i overdragelsesåret forud for overdragelsen. I ophørsåret er overdrageren i henhold til AFL § 6 afskåret fra at foretage afskrivninger, ligesom han er afskåret fra at foretage fuldt fradrag for anskaffelsessummen for driftsmidler med en anskaffelsessum på 1.800 kr. eller derunder eller med en levealder, der ikke overstiger 3 år.

Er saldoværdien for driftsmidlerne ved årets begyndelse negativ, medregnes et til den negative saldo svarende positivt beløb ved opgørelsen af den særlige indkomst, jfr. AFL § 6, stk. 1.

Good-will For så vidt angår anskaffelsessummen for good-will er der grund til at fremhæve, at der, når den erhvervsdrivende selv har oparbejdet good-will, ikke vil være opført nogen good-willværdi i regnskabet. Er good-willen erhvervet ved køb, arv eller gave, vil good-willværdien ofte være udeladt i regnskabet, fordi den er afskrevet over indkomsten. Dette er ikke ensbetydende med, at salgssummen for good-will altid fuldt ud er fortjeneste. Fra salgssummen må fratrækkes det

beløb, som overdrageren selv i sin tid har betalt for goodwill, i det omfang dette beløb ikke har været afskrevet over den skattepligtige indkomst. Skattemæssig afskrivning på goodwill kunne først fuldt ud foretages på erhvervelser den 1. april 1958 eller senere, jfr. LSI § 15, stk. 1. Ved anskaffelser forud for 1. april 1958 kunne anskaffelsessummen for goodwill kun afskrives for så vidt angår halvdelen, og forud for den første ligningslov af 22. december 1939 kunne goodwill slet ikke afskrives.

Ligesom for goodwill kan man for bygninger sjældent i den senest foretagne formueopgørelse se, hvilket udgangspunkt man skal anvende ved opgørelsen af særlig indkomst på bygninger.

Bygninger

Den særlige indkomst på bygninger udgør i medfør af LSI § 2, nr. 2, et beløb svarende til fortjenesten, d.v.s. forskellen mellem salgssum og nedskrevet værdi, men det skattepligtige beløb kan ikke overstige et beløb svarende til de foretagne skattemæssige afskrivninger.

Genvundne
afskrivninger

Beskatningens omfang afhænger af, hvordan der har været afskrevet på bygningen indtil skatteåret 1969/70.

Efter reglerne i afskrivningsloven af 1957 skulle der ved afhændelse af en bygning gennemføres beskatning af fortjenesten, i det omfang denne modsvarede tidligere afskrivninger, men denne beskatning skulle kun finde sted, hvis der på den pågældende bygning var foretaget skattemæssig afskrivning udover de almindelige afskrivninger, der blev foretaget over restlevetiden. Det vil sige, at der kun skulle ske beskatning, hvis der på bygningen var foretaget ekstraafskrivning eller forlods afskrivning.

Beskatning ved salg skulle efter afskrivningsloven af 1957 derimod ikke finde sted, hvis ejeren kun havde foretaget almindelige afskrivninger på bygningen. Denne regel, der svarer til statsskattelovens regel, var en følge af, at de alminde-

lige afskrivninger forudsattes at svare til bygningens fysiske forringelse.

Efter ændringen af afskrivningsloven den 31. maj 1968 har man forladt denne tankegang. Ved afhændelse af bygninger skal der efter 1968 foretages beskatning af fortjenesten ifølge LSI § 2, nr. 2, dog højst af et beløb svarende til de foretagne afskrivninger. Dette gælder uden hensyn til, om ejeren afskriver normalt på sin bygning eller benytter sig af afskrivningslovens regler om forhøjede begyndelsesafskrivninger, og det gælder tillige i tilfælde, hvor ejeren i medfør af afskrivningslovens overgangsregler vælger at fortsætte beregning af afskrivning efter reglerne i loven fra 1957.

Beskatning af genvundne afskrivninger kommer ikke på tale for så vidt angår de forud for skatteåret 1969/70 foretagne afskrivninger, hvis ejeren forud for dette skatteår kun har foretaget almindelige afskrivninger. Denne regel skyldes, at man ikke har ønsket at gennemføre beskatning af genvundne afskrivninger, der har været fratrukket ved tidligere indkomstopgørelser i tillid til, at der ikke skulle foretages beskatning ved salg. Fritagelsen får derfor ikke virkning for de almindelige afskrivninger, der foretages fra og med skatteåret 1969/70.

Foretages der på en bygning, der forud for skatteåret 1969/70 kun har været almindeligt afskrevet, ekstraafskrivning i skatteåret 1969/70 eller et senere indkomstår, vil samtlige foretagne afskrivninger ved afhændelse af bygningen komme til beskatning, i det omfang de kan rummes i fortjenesten, jfr. ikrafttrædelses- og overgangsreglerne i ændringsloven til afskrivningsloven nr. 183 af 31. maj 1968 § 2, stk. 7, således som denne er ændret ved lov af 20. februar 1969. Påbegyndelse af ekstraafskrivning efter afskrivningsloven af 1957 og overgangsreglerne til loven af 1968 kan ske i et hvilket som helst år inden for 10 år efter erhvervelsen. På en byg-

ning anskaffet i 1963 kan ekstraafskrivning således sidste gang udnyttes i 1972.

Af skattedepartementets cirkulære af 1. februar 1960 fremgår det, at ekstraafskrivning kunne foretages på ombygningsudgifter eller forbedringsudgifter på afskrivningsberettigede bygninger, og at investeringsfondsmidler kunne anvendes til forlods afskrivning af sådanne udgifter. Forlods afskrivning eller ekstraafskrivning på en ombygningsudgift medfører, at der ved afhændelse af bygningen skal foretages beskatning af samtlige foretagne afskrivninger, altså også af de almindelige afskrivninger, der er foretaget forud for den forlods afskrivning, endog af afskrivninger foretaget forud for afskrivningsloven af 1957. Det siger sig selv, at beskatning kun gennemføres i det omfang, der er fortjeneste på bygningen. Ekstraafskrivning eller forlods afskrivning på en måske beskeden ombygningsudgift kan således for ejeren få meget vidtgående konsekvenser, idet alle tidligere almindelige afskrivninger inddrages i beskatningsområdet. Dette forhold, hvor ekstraafskrivning eller forlods afskrivning på en ombygningsudgift »smitter af« på de almindelige afskrivninger på selve bygningen, kommer ikke på tale, hvis ekstraafskrivningen eller forlodsafskrivningen er foretaget på en installation. Ved afhændelse af bygningen behandles bygning og installation som to forskellige formuegoder.

Den lige nævnte overgangsregel i § 2 stk. 7 synes at føre til et lidt kunstigt resultat, som måske ikke har været tilsigtet. Ved overgangsreglen fastlægger man den helt naturlige regel, at almindelige afskrivninger, foretaget forud for 1968, ikke kommer til beskatning, hvis der forud for 1968 kun er foretaget almindelige afskrivninger. Er der på en ombygningsudgift foretaget ekstraordinær afskrivning eller forlodsafskrivning forud for 1968, har der ikke hverken før eller efter 1968 været tvivl om, at en sådan smidig afskrivning på ombygningsudgiften bevirker, at samtlige foretagne afskriv-

ninger på det pågældende formuegode, d.v.s. bygningen og ombygningen, kunne komme til beskatning som genvundne afskrivninger, herunder også de afskrivninger, der var foretaget forud for ombygningen. Ved tilføjelsen til loven ved ændringen af 20. februar 1969 bestemtes det, at det samme skulle gælde, hvis en før 1968 foretagen ombygning først påbegyndtes ekstraordinært afskrevet i 1968 eller senere, men denne tilføjelse synes herefter at udelukke, at en forlods afskrivning, foretaget på en ombygningsudgift afholdt efter 1968, kan bevirke, at almindelige afskrivninger foretaget forud for ombygningsudgiftens afholdelse og forud for 1968 kan komme til beskatning som genvundne afskrivninger.

Det er ikke umiddelbart forståeligt, at en forlods afskrivning på en ombygningsudgift før 1968 trækker alle tidligere almindelige afskrivninger på bygningen med sig ind under beskatningsområdet, medens forlods afskrivning efter 1968 ikke har den samme virkning.

Om opgørelsesmetoden i tilfælde, hvor der er skattefrihed for de afskrivninger, der er foretaget både forud for 1968, for 1968 og senere, har landsskatteretten i den i RR 1975 SM 51 trufne afgørelse taget stilling til beskatningens omfang. Er der afskrevet i de to perioder og genvindes afskrivninger ikke i fuldt omfang, bliver spørgsmålet, om det er afskrivningerne fra den ene eller den anden periode, der genvindes.

Der er tre logiske muligheder. Enten er det de sidst foretagne afskrivninger, der genvindes, eller de først foretagne, eller også fordeles det genvundne beløb forholdsmæssigt. I den nævnte sag har landsskatteretten i relation til avanceopgørelsen indtaget det for skatteyderen gunstigste standpunkt, således at der fuldt ud indrømmes skattefrihed for et beløb svarende til afskrivningerne forud for 1968 og kun gennemføres beskatning af den resterende del af avancen. Skatterådets forslag om forholdsmæssig fordeling blev ved kendelsen afvist, tilsyneladende ud fra en betragtning om, at man kun

ønsker at beskatte i det omfang, der er ganske sikker lov-hjemmel.

Helt uafhængigt af, om der på den pågældende bygning har været eller kunne have været foretaget skattemæssig af-skrivning, skal der ved afhændelse af fast ejendom beregnes fortjeneste i henhold til reglerne i LSI § 2, nr. 13, jfr. § 7A. Ud-gangspunktet for beskatning er her i princippet anskaffelses-summen, men for fast ejendom anskaffet forud for 13. alm. vurdering, kan vurderingsbeløbet ved 13. alm. vurdering an-vendes som anskaffessum, hvis den er højere end den an-skaffessum, som overdrageren har erlagt.

§ 2, nr. 13-
beskatning

Reglen i LSI § 2, nr. 2, om, at der ved afhændelse af en fast ejendom skal gennemføres beskatning af fortjenesten, dog højst af et beløb svarende til de foretagne skattemæssige af-skrivninger, var tidligere kun gældende for så vidt angår af-skrivninger, der foretages i medfør af afskrivningsloven. Er der i ejerperioden foretaget skattemæssige afskrivninger ba-seret på den praksis, der har udviklet sig i henhold til SSL § 6a, vil der ved afhændelse ikke være hjemmel til at beskatte de »genvundne afskrivninger«, der er foretaget til og med indkomståret 1977. Fra og med indkomståret 1978 beskattes genvundne afskrivninger på bygninger, hvorpå der er af-skrevet, fordi bygningen ligger på lejet grund, eller der hviler en hjemfaldsforpligtelse på den, jfr. lov af 14. december 1977. Inddragelse af genvundne afskrivninger skete efter samme mønster for drænings- og andre grundforbedringsudgifter ved lov nr. 101 af 17. marts 1976.

Bygninger på
lejet grund
eller hvorpå
der hviler
hjemfaldspligt
m. v.

Anskaffessummen for varelagre må ses i et andet lys end anskaffessummen for de anlægsaktiver, der er beskre-vet i det foregående. Køb af varer er jo i ejerperioden en post, der indgår i driftsregnskabet og ved afhændelse af det sam-lede varelager i forbindelse med afhændelse af en virksom-hed er det derfor den regnskabspost, der er betegnet som va-relager ved årets begyndelse, der har betydning, når avancen

Varelagre

ved salg af varelageret skal gøres op. Opgørelse af varelagerfortjenesten i det år, hvor en virksomhed med tilhørende varelager afhændes, adskiller sig i princippet ikke fra den opgørelse af fortjeneste, der fremkommer ved køb og salg af varer. Fortjenesten på varelageret vil altid skulle beskattes som almindelig indkomst.

B. Overdragelsessummens berigtigelse.

Opgørelsen af anskaffelsessummen i tilfælde, hvor erhvervelsen er sket ved køb på sædvanlige vilkår og ved arv eller gave, volder normalt ikke store vanskeligheder, jfr. afsnit A foran.

I tilfælde, hvor overdragelsessummen er berigtiget på særegne måder, er den skattemæssige stilling mere kompliceret. Der har i skattepraksis været nogen usikkerhed for så vidt angår den skattemæssige behandling, når overdragelse af formuegoder sker ved, at erhververen påtager sig pligt til, så længe afhænderen lever, at betale et fast årligt beløb (aftægt) eller eventuelt afgive en vis andel af udbyttet eller overskuddet af det overtagne formuegode (forbeholdt udbytte).

Påtagelse af
aftægts-
forpligtelse

Om skattedepartementets oprindelige opfattelse af den skattemæssige behandling af tilfælde, hvor overdragelsessummen blev berigtiget ved påtagelse af aftægtsforpligtelse, kan henvises til skattedepartementets cirkulære af 19. november 1960 pkt. A1 og A2.

I LSR 1962, nr. 74, kom landsskatteretten imidlertid til det resultat, at der ved opgørelse af sælgers fortjeneste ved afhændelse af driftsmidler ikke var hjemmel til at bortse fra den del af overdragelsessummen, der var berigtiget ved aftægt, og i LSR 1962, nr. 117, udtaltes, at der ved beregningen af afskrivningsgrundlaget for en landbrugsbygning ved køberens indkomstopgørelser ikke var hjemmel til at bortse fra den del af vederlaget, der var berigtiget ved aftægt.

Til den ved disse kendelser anlagte linie sluttede skattedepartementet sig ved cirkulære af 17. juli 1962.

Dermed er alle problemer vedrørende overdragelse mod aftægt dog næppe løst. Ser man på landsskatterettens begrundelser, ses det, at der ikke er hjemmel til ved opgørelsen af den i henhold til *lov om særlig indkomstskat* skattepligtige avance at bortse fra kapitalværdien af aftægt, og i 1962, nr. 117, siges det, at der ved beregningen af afskrivningsretten ikke er hjemmel til at bortse fra aftægten. I en senere kendelse – LSR 1963 nr. 19 – siges det tydeligt, at der ikke i *afskrivningsloven* er hjemmel til at bortse fra aftægt ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget for inventar.

Der kunne herefter rejses det spørgsmål, hvordan retsstillingen er, hvis man ser på aftægtskontraktens stilling i tilfælde, hvor hverken afskrivningsloven eller lov om særlig indkomstskat kan være afgørende, men hvor beskatningen skal gennemføres efter statsskattelovens regler, f.eks. hvis en ejendomsspekulant sælger en fast ejendom mod vederlag i form af aftægt. Der ses ikke at foreligge afgørelser fra landsskatteretten eller domstolene om dette spørgsmål, og selv om der er truffet visse administrative afgørelser, hvorefter man ikke kan beskatte sælgeren af aftægts kapitaliserede værdi, må retsstillingen siges at være usikker. I en udtalelse fra skattedepartementet er der givet udtryk for, at beskatning af kapitalværdien skal gennemføres, jfr. RR 1962 SM, s. 57.

Det er efter praksis ret sikkert, at der ikke er hjemmel til at beskatte en aftægtsydelses kapitaliserede værdi i tilfælde, hvor aftægtsforholdet er blevet til ved en gaveydelse. Ved en gensidigt bebyrdende retshandel, hvorved et formuegode afstås, må det for behandlingen af den fortjeneste, der efter sin art konstateres ved afhændelsen, være principielt uden betydning, hvilken form vederlaget antager. Beskatning forudsætter dog, at vederlagets størrelse kan fastlægges. Sælgeren, der opnår en aftægtsret, kan siges at opnå det beløb, han

skulle bruge, hvis han i et forsikringsselskab købte en livrente. Ved køb af en livrente i et forsikringsselskab kan man fratrække indskuddet i henhold til lov om beskatning af pensionsordninger eller eventuelt afskrive det på samme måde, som man tidligere kunne det efter reglerne i renteforsikringsloven. På denne baggrund er det naturligt, at erhververen af en aftægtsret, der har fået retten som modydelse for et afstået formuegode, kunne nære ønske om afskrivningsret på det beløb, han har »købt« sin aftægtsret for. Afskrivningsret i disse tilfælde er imidlertid udelukket, jfr. højesterets dom af 9.5.1962 U.f.R. 1962, s. 483.

Aftægtsbegrebet

Det karakteristiske ved aftægtsbegrebet er, at det er usikkert, hvor meget den forpligtede ialt skal betale. Aftalen går normalt ud på, at sælgeren af en virksomhed, så længe han eller evt. hans ægtefælle lever, skal have ret til at oppebære et forud fastlagt årligt beløb.

Under disse omstændigheder er den forpligtede berettiget til at fradrage de erlagte årlige ydelser, samtidig med at den berettigede skal medregne de årlige beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jfr. ligningslovens § 14, stk. 2, og statsskattelovens § 4.

I samme øjeblik aftalen får den udformning, at usikkerhedsmomentet fjernes, opgives den beskrevne skattemæssige behandling. Aftales det f.eks., at der til sælgeren skal betales et vist beløb om året, så længe han eller evt. hans ægtefælle lever, men med den tilføjelse, at der f.eks. i de første 10 år under alle omstændigheder skal betales det aftalte beløb, evt. til sælgerens arvinger, bliver det således garanterede beløb en almindelig gældsforpligtelse. Følgen heraf bliver, at yderen i den aftalte 10 års periode ikke har fradragsret for de årlige ydelser, da afdrag på gæld jo ikke er fradragsberettiget, ligesom modtageren i 10 års perioden ikke skal medregne de modtagne beløb ved indkomstopgørelsen. Først efter 10 års perioden bliver forholdet til et af-

tægtsforhold med de sædvanlige skattemæssige virkninger.

Betingelserne i aftalen kan ofte være så detaljerede, at det kan være svært at afgøre, om der foreligger en aftægtskontrakt.

I LSR 1957, nr. 25, er behandlet et tilfælde, hvor en tandlæge havde overtaget en praksis for kr. 10.000 kontant og derefter et beløb svarende til 15 % af køberens bruttoomsætning, men dog således at der pr. år ikke skulle betales mere end 5.000 kr., og således at der ialt kun skulle betales kr. 16.500. Yderligere aftaltes det, at pligten til at betale under alle omstændigheder skulle ophøre 4 år efter, at praksis var overtaget.

Landsskatteretten udtalte, at der reelt var tale om en afdragsvis erlagt good-will fikseret til kr. 26.500, omend med en teoretisk mulighed for at beløbet ikke fuldt ud ville komme til udbetaling. De årligt betalte ydelser kunne således ikke bringes til fradrag ved opgørelsen af køberens indkomst.

Spørgsmålet om, hvorvidt en aftale, der kan opfattes som et aftægtsforhold, i virkeligheden er et gældsforhold, der kan fikseres til et bestemt beløb, kommer frem, når der i aftalen er indsat tidsbegrænsninger eller beløbsbegrænsninger af forskellig karakter.

I LSR 1963, nr. 20, er behandlet et sådant tilfælde. Sagen drejede sig om en søn, der havde overtaget sin mors forretning på det vilkår, at moderen i 20 år skulle have 1000 kr. om året, regnet fra overtagelsesdagen den 1. januar 1946. Såfremt moderen døde inden for 10 år efter overtagelsen, skulle sønnen betale kr. 1000 om året til sine to søstre indtil den 1. januar 1956.

Landsskatteretten fandt i dette tilfælde, at der var tale om en aftægtsforpligtelse, hvis kapitalværdi kunne medregnes som anskaffelsessum, og hvis årlige ydelser var fradragsberettiget. Der var i dette tilfælde ikke tale om et gældsforhold på 20×1000 kr., fordi forpligtelsen ville bortfalde i tilfælde

af moderens død. Man kunne tænke sig, at der var tale om et gældsforhold på 10×1000 kr., fordi de to søstre var subsidiært berettigede i tilfælde af moderens død inden 1. januar 1956, men dette antog landsskatteretten ikke, fordi forpligtelsen ville bortfalde, hvis også søstrene afgik ved døden inden 1. januar 1956.

Det kan ikke udelukkes, at man ville opfatte forholdet som et gældsforhold vedr. et fikseret beløb på 10×1000 kr., hvis søskendeflokken havde været så stor, at det ville have været usandsynligt, at forpligtelsen ville falde bort i 10 års perioden. Kendelser, der tager stilling til dette spørgsmål, ses ikke at foreligge.

Ændring i ydelserne Under aftægtsforholdets beståen vil yderen have fradragsret for de ydelser, han erlægger, medens modtageren skal medregne ydelserne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Dette system volder ingen vanskeligheder i tilfælde, hvor aftægtsydelserne er fastsat til et bestemt årligt pengebeløb. Vanskelighederne melder sig først, når de årlige ydelsers værdi ændres i overensstemmelse med den oprindelige aftale. Dette vil være tilfældet, når der er truffet aftale om aftægt i form af naturalier – f.eks. frit ophold.

Efter forarbejderne til 1912-loven skal ydelser i naturalier ansættes til den værdi, som de har efter kapitelstaksten i det år, efter hvis indkomst skatten beregnes, eller efter de på egen gangbare priser. Frit ophold i aftægtsyderens hus må tages i betragtning med det beløb, som det kan ansættes til i penge under hensyntagen til underholdets art og egnens priser.

I vejledningen til 1912-loven hed det, at aftægtsydelsernes kapitalværdi vil kunne udfindes ved hjælp af de livrentetabel-ler, der benyttes af statsanstalten for livsforsikring, såfremt disse tariffer kunne anses anvendelige. Er aftægtsydelserne foranderlige, således at f.eks. frit ophold i yderens hus efter

nyderens valg kan forandres til en ydelse i naturalier eller penge, må aftægtens værdi bestemmes under hensyntagen ikke blot til den nuværende ydelse, men også til eventuelle forandringer heri.

At det her nævnte forhold, der under de dågældende regler vel først og fremmest havde relation til opgørelsen af kapitalværdien af hensyn til opgørelsen af den skattepligtige formue, har medført visse vanskeligheder, og at opfattelsen er blevet ændret, fremgår af Anthons kommenterede udgave af statskatteloven af 1922. Det hedder heri: »Med hensyn til kapitaliseringen af en aftægtsydelse er det statueret, at det ikke kunne anses berettiget at lægge de i vedkommende regnskabsår gangbare priser for de enkelte naturalydelser til grund, ej heller den i kontrakten ansatte afløsningssum. Derimod antaget, at ansættelsen måtte bero på et skøn over aftægtspræstationens årlige værdi, hvorved der nærmest måtte bygges på gennemsnitspriser for de efter aftægtsforholdets stiftelse forløbne år.«

Udviklingen viser klart, hvor vanskeligt det er at fastlægge en aftægtsydelses kapitalværdi. Det er selvsagt umuligt at forudse, om de årlige ydelser, målt i penge, vil ændre sig, og i hvert fald er det umuligt at fastslå, i hvilket omfang de vil ændre sig.

Kapitalværdien af aftægtsydelsen har efter nugældende praksis betydning i to relationer. Yderen skal hvert år ved formueopgørelsen fratrække den aktuelle kapitalværdi af aftægten, og ved opgørelsen af anskaffelsessummen indgår den oprindelige kapitalværdi som en del heraf.

Der ses ikke at foreligge afgørelser om, hvorvidt anskaffelsessummen og dermed eventuelt afskrivningsgrundlaget skulle kunne ændres i tilfælde, hvor aftægtsforholdet under dets beståen bliver mere byrdefuldt end ved stiftelsen. Praktiske hensyn taler imod et sådant system.

Anskaffelsessummen må formentlig anses for endeligt

fastlagt ved erhvervelsen, og senere ændringer kan næppe ændre den. Derimod kan der ikke være noget i vejen for, at kapitalværdien af forpligtelsen ved aftægtsyderens formueopgørelser hvert år opgøres under hensyntagen til de ændrede forhold. Praktiske hensyn taler ikke imod en sådan løsning, da kapitalværdien alligevel ændres hvert år på grund af aftægtsnyderens højere alder.

At der efter praksis i disse tilfælde kræves et meget sikkert bevis, fremgår af landsskatterettens kendelse RR 1972 SM 100. Sagen drejede sig om en skatteyder, der ved køb i 1959 af en fast ejendom havde forpligtet sig til at yde sælgeren aftægt i form af fribolig, fuld kost og pasning og pleje i sygdomstilfælde. I 1959 var værdien heraf ansat til kr. 3.625 årligt. For 1965 forhøjede yderen sit fradrag til kr. 6.864 og fra 1968 til 11.400 kr. Heri fik han ikke medhold, hvorved landsskatteretten udtalte, at yderen har fradragsret for de faktisk afholdte udgifter, således at det i kontrakten fastsatte beløb ikke er bindende. Da yderen imidlertid ikke havde godtgjort, at hans faktiske udgifter oversteg det i 1959 fastlagte beløb, fik han kun anerkendt fradrag herfor. Kendelsen forekommer streng, navnlig når henses til, at egentlig dokumentation for udgifternes omfang vanskeligt kan præsteres. Det forekommer ubestrideligt, at husholdningsudgifter i vor tid stadig stiger, og en justering efter den statistisk påviste stigning i disse udgifter kunne med rimelighed være anerkendt. Dette blev som nævnt afvist af landsskatteretten, måske fordi skatteyderen ikke argumenterede herfor, men krævede justering af hele sin ydelse i forhold til stigningen i ejendomsværdien af den pågældende ejendom, hvilket synes at være oplagt urimeligt.

Afløsning af
aftægtsforhold
med en ydelse
én gang for alle

Det kan i aftægtskontrakten være bestemt, at de årlige ydelser kan afløses af en afløsningssum én gang for alle. Retsforholdet kan blive særdeles kompliceret, hvis bestemmelserne om afløsningssum er af en sådan karakter, at der i

virkeligheden er tale om et gældsforhold vedrørende et forud fikseret beløb.

Aftaler parterne, at aftægtsforholdet under dets beståen skal afløses af en sum én gang for alle, vil en sådan afløsning kunne gennemføres med den virkning, at aftægtsyderen ikke beskattes af afløsningssummen, medens yderen ikke har fradragret for éngangsbeløbet. Det er for så vidt en ganske naturlig løsning, idet aftægtsnyderen allerede er blevet beskattet af kapitalværdien af aftægtsydelsen i den forstand, at kapitalværdien er medregnet i den afståelsessum, han fik for det i sin tid afståede formuegode. Der sker nu blot det, at aftægtsretten afløses af et éngangsbeløb. Det er en udbredt misforståelse, at aftægtsnyderen ikke beskattes, fordi han ikke ved afløsningen bliver »rigere«. Dette er i sig selv ikke afgørende, idet der er utallige tilfælde, hvor der gennemføres beskatning, uden at skatteyderen er blevet »rigere«. Det afgørende i denne situation er, at der ikke er hjemmel til at gennemføre beskatning.

Den her beskrevne behandling af afløsningssummen forudsætter, at afløsningssummen svarer til aftægtsens kapitaliserede værdi. Afviger afløsningssummen herfra, kan der blive tale om at anvende gavesynspunkter.

Afløsning af aftægtsydelsen får ikke nogen indflydelse på aftægtsyderens anskaffelsessum.

Derimod tyder en enkelt afgørelse på, at afløsningssummer i visse situationer kan få indflydelse på aftægtsyderens afståelsessum for det afståede formuegode. I Revisorbladet nr. 5 1964/65 er refereret en afgørelse fra skattedepartementet om dette spørgsmål. En skatteyder havde i 1954 købt en landbrugsejendom af sin far. Faderen fik i henhold til aftalen om købet ret til frit ophold på gården. Ejendommen havde på købstidspunktet en værdi af ca. kr. 60.000, og kapitalværdien af aftægten udgjorde et mindre beløb end 60.000 kr. I begyndelsen af 60'erne afhændede sønnen ejendommen for godt 1

mill. kr. Faderen skulle naturligvis i den anledning frafalde sin aftægtsret, hvilket han gjorde mod et vederlag på 35-40.000 kr. Skattedepartementet svarede, at sønnen ville kunne fratrække afløsningssummen for aftægten ved opgørelsen af den regulerede *afståelsessum* for ejendommen, og at faderen ikke skulle medregne beløbet ved opgørelsen af almindelig eller særlig indkomst. Der skulle heller ikke svares gaveafgift af beløbet, der forudsattes at være af en størrelse på 35-40.000 kr., hvilket man må forstå ud fra den forudsætning, at de 35-40.000 kr. var udover det beløb, hvormed hans aftægtsret var kapitaliseret. Hvis dette ikke var tilfældet, ville sagen ikke have nogen interesse.

Når man afgjorde sagen på denne måde, har betragtningen nok været, at faderen for at skaffe sig en passende bolig og pleje efter gårdens salg ville have behov for et beløb, der lå udover aftægtsrettens kapitaliserede værdi. Når sønnen fik lov til at fratrække beløbet i afståelsessummen, har det formentlig været ud fra den betragtning, at afløsning af aftægtsretten var en forudsætning for, at salget kunne gennemføres, og afståelsessummen kunne erhverves. Der blev tilsyneladende fra skatteyderens advokat spurgt om, hvorvidt der kunne ske fradrag i afståelsessummen. Man kunne nok lige så godt betragte afløsningssummen som et tillæg til anskaffelsessummen. Om man gør det ene eller det andet vil normalt være ligegyldigt, men når der er tale om opgørelse af særlig indkomstskat ved salg af fast ejendom, vil det have betydning. Hvis anskaffelsessummen skulle have været forhøjet, ville de procenttillæg, der i medfør af LSI § 7 gives til anskaffelsessummen, have påvirket den særlige indkomst med et større beløb end en reduktion af afståelsessummen.

Vanskelighederne i de her omtalte forhold illustreres af ligningsdirektoratets afgørelse i RR 1972 SM 23. Enken efter en interessent havde efter kontrakten ret til at få udbetalt tilgodehavende for den afdøde mands andel i forretningens

good-will. Dette beløb skulle afvikles ved årlige afdrag og efter kontrakten var det aftalt, at et beløb, svarende til de årlige afdrag, fortsat skulle betales, efter at hele tilgodehavendet var betalt. Der var således tale om, at enken dels fik et fikseret vederlag og en opsat livrente, der dog efter kontrakten var betinget af, at de øvrige interessenters indtjening fra virksomheden kunne opretholdes. Kontraktsforholdet er set fra parternes synspunkt ganske fornuftigt, men vanskeligt at indpasse i det skatteretlige mønster, ikke mindst på grund af medinteressenternes forbehold om, at den livsvarige forsørgelse af enken var betinget af, at de havde en indtjening, der kunne gøre betaling mulig. Et sådant forbehold vil normalt udelukke, at reglerne om aftægtsforhold kan anvendes.

De pågældende medinteressenter ønskede, efter at det fikserede beløb var betalt, at afløse deres forpligtelser over for den tilsyneladende livskraftige enke med et éngangsbeløb, og det var den skattemæssige behandling heraf, hvorom sagen drejede sig. Ligningsdirektoratet udtalte, at éngangsbeløbet hverken kunne beskattes som særlig eller almindelig indkomst, hvorved man altså har anerkendt et aftægtsforhold trods forbeholdet.

Ændring af retsforholdet på grund af ændringer i prisniveauet kommer også på tale i andre tilfælde end ved aftægtsydelse. I almindelige gældsforhold vedrørende overdragelse af virksomhed forekommer pristalsreguleringer.

Pristalsregulering i andre tilfælde end aftægt

I LSR 1960, nr. 112, er behandlet et tilfælde, hvor pristalsregulering skulle finde sted. En læge havde pr. 1. april 1950 købt en lægepraksis. Det aftaltes, at der ved betaling skulle ske en regulering af betalingen med gennemsnittet af samtlige januarpristal fra 1950 indtil betaling af sidste afdrag. Den købende læge ville fratrække pristalsreguleringen i betalingsåret, men LSR udtalte, at der var tale om et tillæg til det aftalte vederlag for good-will, der måtte afskrives efter de derom gældende regler. Da beløbets størrelse først var fast-

lagt ved betalingen, kunne der først afskrives fra dette tidspunkt.

Et andet forhold med løbende pristalsregulering af de årlige ydelser forelå i en afgørelse fra ligningsdirektoratet, refereret i Revisorbladet nr. 1, 1968/69: Skatteyderen havde i 1966 solgt halvdelen af sin virksomhed. En del af vederlaget blev betalt i løbet af et år efter afståelsen. Resten af vederlaget skulle forrentes og afdrages i løbet af 15 år med 30 lige store ydelser. På grund af den lange afdragstid blev det bestemt, at afdragene løbende skulle pristalsreguleres. Efter ligningsdirektoratets opfattelse skulle de mulige reguleringstillæg ikke medregnes ved opgørelsen af sælgerens særlige eller almindelige indkomst. Skattedepartementet tilsluttede sig ligningsdirektoratets afgivne udtalelse (Skd. VII, 1524/1967).

Landsskatteretten har i LSR 1970, nr. 36, i en meget udførligt beskrevet kendelse fastholdt det hidtidige standpunkt vedrørende pristalsreguleringer. Pristalsreguleringsaftaler kan have forskelligt indhold. Den hyppigst forekommende aftale er nok, at det årlige afdrag pristalsreguleres, men det kan naturligvis også aftales, at det årlige afdrag holdes konstant, medens restgælden pristalsreguleres med den virkning, at afdragsperioden derved blot forlænges. Begge typer aftale behandles tilsyneladende efter samme regler.

Om pristalsregulering af fordringer i hovedaktionærforhold har landsskatteretten den 1/6-76 afsagt en principiel kendelse gående ud på, at pristalsreguleringstillæg anses for udlodning fra selskabet, der skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Forholder er behandlet i statsskattedirektoratets cirkulære nr. 530 af 29/6 1977. Kendelsen og cirkulæret skal ikke kommenteres her under hensyn til, at spørgsmålet for tiden er under bedømmelse af domstolene.

Forbeholdt
overskudsandel

Ved overdragelse af virksomhed kan det forekomme, at det aftales, at sælgeren i stedet for en fast årlig ydelse skal

have ret til en vis andel af den overdragne virksomheds fremtidige overskud. For køberen kan det være fordelagtigt, at hans ydelsespligt afpasses efter hans indtægter, og for sælgeren kan berigtigelsesformen under forudsætning af, at han har tillid til køberens evne til at drive virksomheden videre, være fordelagtig, idet det årlige beløb, han modtager, følger konjunkturerne. Er forbeholdet så vidtgående, at sælgeren forbeholder sig hele overskuddet, vil AAL § 5b blive bragt i anvendelse.

Den skattemæssige behandling af aftaler af denne karakter adskiller sig fra de tilfælde, hvor der aftales en årlig livsbetinget ydelse til sælgeren (aftægt), der er uafhængig af, om den overdragne virksomhed giver overskud eller underskud.

Den afvigende behandling af den forbeholdte overskudsandel er fastlagt i landsskatterettens kendelse 1965, nr. 106, der fortsat med enkelte modifikationer, som skal omtales nedenfor, stadig er udtryk for gældende ret.

Kendelsen drejede sig om en søn, som overtog sin fars revisorforretning, og som i forbindelse med overtagelsen forpligtede sig til i 10 år at afgive 40% af honorarindtægterne til faderen. Sønnen fratrak naturligvis den afgivne honorardel ved opgørelsen af sin indkomst, ligesom faderen medregnede samme beløb ved sin indkomstopgørelse. Rigtigheden af denne skattemæssige behandling kunne ikke bestrides, men sagen drejede sig om sønnens ret til at foretage skattemæssig afskrivning på den erhvervede good-will.

Herom udtalte landsskatteretten, at der allerede efter ydelsernes ubestemthed og betingede karakter ikke var grundlag for at sidestille ydelserne med aftægt eller for en kapitalisering af disse.

Det kan anes i kendelsen, at man viger tilbage for at bruge aftægtsløsningen, som måske nok ud fra en logisk betragtning er rigtig, men som alligevel forekommer mange ret unaturlig med sine konsekvenser om, at sælgeren først skal

svare skat af kapitalværdien og derefter skat af de løbende ydelser, naturligvis modsvaret af, at erhververen både kan fratrække de årlige ydelser og afskrive på det overtagne formuegode.

Landsskatterettens afgørelse baseres på, at ydelser af den her omhandlede art måtte opfattes som en deling af forrettningens fremtidige afkastning, og at der, som allerede nævnt, ikke var grundlag for kapitalisering.

Umiddelbart virker det overbevisende rigtigt, at man ikke kan vide noget om den fremtidige honorarindtægts størrelse, og at man af den grund ikke kan kapitalisere værdien.

Det er imidlertid næppe landsskatterettens betragtning, og i kendelsen gives der vel heller ikke udtryk for, at det teknisk ikke er muligt at kapitalisere, medens det udtrykkes mere forsigtigt, at der ikke er grundlag for kapitalisering.

Der synes ikke at være nogen teknisk hindring for en kapitalisering, og hvor mærkeligt det end lyder, så har landsskatteretten i selve afgørelsen været nødt til at danne sig et indtryk af kapitalværdien af den fremtidige honorarindtægt.

Sammenholder man den her foreliggende situation med det tilfælde, hvor en fader ved en gaveydelse overdrager sin good-will til sin søn, er der efter gældende ret ikke den mindste tvivl om, at faderen skal beskattes som om han havde solgt imod fuldt vederlag, og at sønnen havde købt imod fuldt vederlag.

Det virker nærmest, som om man vender tingene på hovedet, når man frafalder beskatning hos overdrageren, blot fordi han betinger sig en andel af fremtidig honorarindtægt, samtidig med at man kræver beskatning, hvis han slet intet vederlag vil have.

Hvis man ville bringe overensstemmelse mellem gaveoverdragelsen og overdragelsen imod vederlag i form af andel i fremtidig honorarindtægt, glider spørgsmålet om kapitalisa-

tion i baggrunden. Det eneste afgørende er, hvor meget den overdragne good-will er værd i handel og vandel.

Når man i den omhandlede situation nødvendigvis må ind i overvejelser om størrelsen af værdien af retten til de uvisse fremtidige ydelser, skyldes det, at landsskatteretten i den afgjorte sag må have taget stilling til, at det, sønnen påtager sig at betale, nogenlunde svarer til den værdi, som man mener good-willen er værd. Er dette ikke tilfældet, har sønnen jo fået en gave af sin fader, og i så fald er det skatteretlige resultat sikkert.

I den afgjorte sag havde faderen betinget sig 40 % af fremtidig honorarindtægt. Det siger sig selv, at afgørelsen er baseret på, at denne procentsats er passende. Havde faderen i stedet forbeholdt sig 4 promille af fremtidig honorarindtægt, er det indlysende, at man er i en gavesituation.

Spørgsmålet om kapitalisation af de uvisse fremtidige ydelser opstod i øvrigt senere for den pågældende revisorfamilie. Faderen afgik ved døden få år efter kendelsens afsigelse, hvorved hans ret til honorarandel faldt i arv. Til brug ved arveafgiftsberegning blev den pågældende ret værdisat, og værdien lagt til grund for arveafgiftsberegning i overensstemmelse med arveafgiftsmæssig praksis.

De foranstående betragtninger kunne måske opfattes som en kritik af landsskatterettens afgørelse. Dette har ikke været hensigten. Tværtimod forekommer kendelsens resultat at være særdeles rimeligt. Der kan ikke være fiskale hensyn, der taler for et andet resultat. Man kan måske opfatte kendelsen som anerkendelse af en slags successionsprincip ved overdragelser i levende live, der på visse punkter minder om kildeskattelovens detaljerede lovregler om succession ved død. Retstilstanden er næppe ganske tilfredsstillende, fordi det gældende system kan tænkes at lede parterne ind i sindrige overvejelser. Hvis faderens virkelige ønske, i en situation som i den beskrevne landsskatteretskendelse, var at over-

drage forretningen med den dertil knyttede good-will til sin søn uden noget som helst vederlag som gave eller arvefor-skud, vil en anvendelse af lovens regler klart føre til, at der skal svares særlig indkomstskat af faderen og betales gave-afgift af sønnen, der herefter kan påbegynde skattemæssig afskrivning. Den likviditetsmæssige belastning vil måske holde parterne tilbage, og i stedet vælges overdragelse imod en forbeholdt overskudsandel. I så fald bortfalder særlig indkomstskat og gaveafgift, ligesom sønnen ikke får noget afskrivningsgrundlag. Forretningens indtjening går herefter til almindelig indkomstbeskatning hos far og søn. Faderens oprindelige ønske var at overdrage uden vederlag. Fasthol-der han denne tanke, er der intet i vejen for, at han hvert år, når størrelsen af hans honorarindtægt er fastlagt og den herpå hvilende skat er beregnet, overfører sin nettoindtægt til sin søn som en gave. Denne gave besluttet naturligvis år for år, således at faderen ikke på forhånd binder sig til hvert år at give gaver af en bestemt størrelse. Arrangementet er det ikke muligt at angribe, men parterne efterlades formentlig med en fornemmelse af, at de har lavet en ordning, der er temmelig fiffig. De har undgået den likviditetsmæssige be-lastning, men det offentlige er ikke unddraget noget provenu. Det ligger næsten snublende nær og ville nok være mere til-talende, om man ved en lovregel fritog faderen for særlig indkomstskat, imod at sønnen afstår fra at foretage skatte-mæssige afskrivninger, men alene betalte gaveafgift af det overdragnes værdi med fradrag af den latente skattebyrde. Parterne ville nok opfatte en sådan løsning som rimelig og let forståelig, og provenumæssige hensyn stiller sig ikke hin-drende i vejen. Tværtimod ville en sådan løsning, set fra et fiskalt synspunkt, være fordelagtig. Frafald af særlig ind-komstskat imod frafald af afskrivningsret vil på good-will-området være en provenumæssig fordel for det offentlige. Dette skyldes, at beregningsgrundlaget vedrørende særlig

indkomst oftest er betydeligt lavere end det beløb, der danner grundlag for afskrivning, samt at LSI's beskatningsprocent på 50 oftest vil være lavere end den almindelige beskatningsprocent.

Som tidligere nævnt kan LSR 1965-106 anskues ud fra en successionslignende tankegang. Herudfra kan man naturligvis ikke drage sikre konklusioner, men det er nok forsvarligt at drage den konsekvens, at erhververen i skattemæssig henseende fortsætter i overdragerens spor. Problemet kommer ikke nødvendigvis frem ved good-will-overdragelser, men er typisk for f.eks. driftsmidler. Overdrageren vil jo have driftsmidlerne opført i sin status til en vis salдовærdi; denne salдовærdi bruges som element i avanceopgørelsen, når overdrageren ophører med sin virksomhed. Overdrages virksomheden f.eks. fra far til søn imod at faderen betinger sig andel i fremtidigt overskud, er det en meget nærliggende løsning, at sønnen fortsætter saldoafskrivning fra det niveau, faderen er nået ned til. En sådan løsning accepteres i praksis, og man må også nok erkende, at det ville være en måske nok logisk konsekvent, men alligevel stødende løsning, om overdrageren ligefrem skulle have fradragsret for et tab på driftsmidlerne, alene støttet på, at man ikke kan kapitalisere hans ret til andel af fremtidigt overskud. Det logisk konsekvente ligger i, at overdragerens overdragelsessum er 0, og at det, når det først er accepteret, at han kan skatteansættes af en fortjeneste, der er lille, egentlig ikke kunne gøre noget, at hans fortjeneste ligefrem blev negativ. Til trods herfor må det synes at virke stødende, om overdrageren skulle have anerkendt et tab, som han i hvert fald har svært ved at bevise, at han reelt har lidt. Det synes herefter at være rimeligt at lade erhververen fortsætte overdragerens saldoafskrivning, dog med den modifikation, at dette ikke bør kunne ske, hvis overdragerens salдовærdi ved ophørsårets begyndelse var negativ.

Spørgsmålet om kapitalisation af uvisse fremtidige indkomsterhvervelser var hovedproblemet i to sager om afståelser af aktier, refereret i Skd. Medd. nr. 16 af april 1971, nr. 37 og 38. Aktieposter tænkte overdraget fra forældre til børn imod dels et kontant vederlag og dels ved, at overdragerne i det ene tilfælde af erhververen skulle have ret til at få udbetalt et beløb, svarende til 20% af selskabets fremtidige overskud i 15 år, og i det andet tilfælde ret til et beløb, svarende til udbytte af de overdragne aktier samt af en post fondsaktier, som påtænkte udstedt i forbindelse med overdragelsen. I begge sager udtalte skattedepartementet, at kapitalværdien af de årlige ydelser måtte tillægges den kontante udbetaling ved opgørelse af fortjeneste ved aktieafståelsen. Kapitalisation var i de pågældende sager nødvendig for at hindre overdragerne i at udløse et fradragsberettiget tab ved salg af aktier. Det er ret indlysende, at udløsning af et fradragsberettiget tab måtte forekomme endog særdeles kunstigt, og at en fastholden af, at de uvisse fremtidige ydelsers værdi på grund af deres ubestemte og betingede karakter skulle ansættes skattemæssigt til 0, ville kunne åbne op for transaktioner, der ville kunne gøre reglerne om salg af aktier delvis virkningsløse.

Efter at afgørelserne herom var truffet, kunne man få det indtryk, at kapitalisation også skulle være mulig, når det var overskud af en personlig virksomhed, som overdrageren forbeholdt sig. Det er svært at se, at vanskelighederne ved at skulle kapitalisere skulle være forskellige, afhængigt af, om den overdragne virksomhed drives i aktieselskabsform eller som personligt firma.

Det må dog antages, at princippet i LSR 1965 nr. 106 fortsat er gældende bortset fra de tabssituationer vedrørende aktiesalg, hvorom skattedepartementet har truffet afgørelse i 1971. I den i RR 1972 SM 154 refererede sag udtalte skattedepartementet i et meget udførligt begrundet svar, at selv

om der skulle ske kapitalisation i aktieoverdragelsestilfældet, så skulle noget tilsvarende ikke ske i andre tilfælde. Sagen drejede sig om en ældre læges optagelse af en yngre kompagnon, hvor den yngre læge »betalte« for overtagelse af andel i good-will ved en skævdeling af fremtidigt overskud i den pågældende lægepraksis. Med støtte i LSR 1965 nr. 106 fastslog man, at kapitalisation i det foreliggende tilfælde ikke skulle ske. Strengt taget kan man af afgørelsen ikke udlede andet og mere, end at der ikke skal ske kapitalisation, når de to læger fortsætter i et kompagniskab, hvor begge er aktive deltagere, men henvisningen til LSR 1965 nr. 106 er i svaret så generel, at man vanskeligt kan forestille sig, at noget andet skulle gælde, hvis den ældre læge fuldt ud overdrog sin praksis alene med andel i fremtidigt overskud som vederlag.

Aktiesalgstilfældet er imidlertid næppe det eneste tilfælde, hvor kapitalisation er nødvendig. Er det overdragne en fast ejendom, må den præcise vejledning om værdiansættelse af fast ejendom ved gave- og arveoverdragelser i Skd. Medd. nr. 36 utvivlsomt føre til, at overdrageren under alle omstændigheder skal beskattes op til ejendommens handelsværdi, opgjort efter den i vejledningen anviste metode, ganske uden hensyn til, om overdrageren betinger sig vederlaget i form af andel af ejendommens fremtidige overskud eller andel af huslejeindtægter. I dette tilfælde synes man at have erkendt, at problemet ikke så meget er et kapitalisationsproblem vedrørende nogle fremtidige ydelser, hvis størrelse man ikke kender, men reelt er et problem om at gå bag om aftalen om overdragelsessummens berigtigelse og se på den sande værdi af det, der overdrages.

Retsstillingen ved berigtigelse ved aftaler om andel i fremtidigt udbytte kompliceres derved, at det i LSI § 15, stk. 2, er bestemt, at erhververen af retten i henhold til en udbyttekontrakt skal være berettiget til at afskrive det ydede vederlag ved opgørelsen af den almindelige indkomst over et til ret-

Reglen i LSI
§ 15, stk. 2

tighedens varighed svarende åremål, eller, såfremt rettighe-
den ikke er tidsbegrænset, over 10 år.

Der er ingen tvivl om, at sælgerens ret til andel af fremtidigt
overskud eller omsætning må karakteriseres som en udbytte-
ret. Det er i praksis fastslået, at retten i henhold til en licens-
kontrakt er en udbyttekontrakt, jfr. Bruun Nielsen i U.f.R.
1961 B, s. 246. I U.f.R. 1961, s. 434, er det fastslået, at retten
til andel i overskud er en udbyttekontrakt.

Den omstændighed, at virksomhedssælgerens rettighed
karakteriseres som en udbytteret, behøver ikke nødvendigvis
medføre, at han efter LSI § 15, stk. 2, har ret til at foretage
skattemæssig afskrivning på udbytterettens værdi. I lovens
§ 2, nr. 5, tales der om afhændelse af retten ifølge en udbytte-
ret, og i § 15, stk. 2, tales der om, at erhververen af en sådan
ret kan afskrive sin erhvervelsessum. Det synes at ligge i be-
stemmelserne, at de kun drejer sig om overdragelse og er-
hvervelse af en allerede bestående udbyttekontrakt og ikke
tilfælde, hvor erhververen af retten ifølge kontrakten selv er
med til at stifte den ved overdragelse af en virksomhed.

Spørgsmål om udbyttekontrakters skatteretlige behand-
ling forelå til afgørelse i LSR 1968 nr. 128, som drejede sig om
en kontrakt, der var oprettet i forbindelse med overdragelse
af en advokatvirksomhed. En advokat havde ved testamente
bestemt, at hans advokatvirksomhed ved hans død skulle
overtages af hans kompagnon, mod at denne til advokatens
enke og arvinger afgav 10% af salærindtægten i 10 år.

Virksomheden blev herefter afhændet til kompagnonen af
eksekutor i det offentligt skiftede bo efter advokaten.

Ved henvendelse til skattedepartementet fik eksekutor op-
lyst, at enkens og arvingernes ret til andel i den fremtidige
salærindtægt ikke kunne udlægges arveafgiftsfrit, men at der
måtte svares arveafgift i overensstemmelse med arveafgifts-
lovens § 18. Ved boopgørelsen blev retten ansat til en kapi-
talværdi af kr. 479.287. Dette beløb fremkom ved, at ekse-

kutor skønnede, at der i 10 års perioden højst ville komme 700.000 kr. til udbetaling. Ved boets slutning var allerede betalt kr. 130.000, således at der på boopgørelsestidspunktet resterede kr. 570.000, der efter en opgørelse fra statsanstalten for livsforsikring, under hensyn til at beløbet ikke forrentedes, men blev afdraget med 35.000 kr. hvert halvår, blev ansat til kr. 479.287.

Landsskatteretssagen drejede sig principielt om, hvorvidt de årlige beløb, der kom til udbetaling til enken og arvingerne, kunne behandles som afdrag på et tilgodehavende, således at de kunne betragtes som forbrug af kapital og dermed indkomstskattefri efter SSL § 5.

Landsskatteretten afviste denne opfattelse under hensyn til, at andel i overskud af en virksomhed altid har været behandlet som skattepligtig indtægt. Denne skattemæssige behandling var fortsat også efter, at der ved ligningsloven i 1939 var indført regler om beskatning af good-will, og der savnes holdepunkter for at antage, at denne stilling skulle være ændret ved gennemførelsen af lov om særlig indkomstskat. I den tidligere nævnte LSR 1965 nr. 106 var det forudsætningsvis fastslået, at denne praksis skulle fortsætte også efter lov om særlig indkomstskat af 1958.

Landsskatteretten måtte herefter komme til det resultat, at arvingerne måtte medregne de årlige overskudsandele ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ligesom køberen måtte fratrække den afgivne overskudsandel.

Arvingernes stilling var herefter, at der skulle svares arveafgift af udbytterettens kapitalværdi, og at der yderligere skulle svares almindelig indkomstskat af de årlige ydelser. Dette resultat er i overensstemmelse med hidtidig praksis, jfr. LSR 1962, nr. 16.

Da det ikke kunne bestrides, at enken og arvingerne ved skiftet havde fået udlagt en udbyttekontrakt, og da LSI § 15, stk. 2, ubetinget giver erhververen af en sådan kontrakt ret

til afskrivning af den for rettigheden erlagte købesum eller udlægsværdi, måtte der ved indkomstopgørelsen indrømmes arvingerne og enken afskrivningsret over et til rettighedens varighed svarende åremål.

Der lægges i kendelsen ikke skjul på, at der ved affattelsen af § 15, stk. 2, næppe er tænkt på en situation som den foreliggende.

Landsskatteretten kunne naturligvis i den nævnte kendelse kun tage stilling til spørgsmålet om enkens og arvingernes ret til afskrivning på den værdi, der var ansat for udbytteretten ved arveafgiftsberegningen.

Kendelsen tager derimod ikke direkte stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den omstændighed, at en kapitalværdi er fastsat ved arveafgiftsberegningen, skal føre til, at kompanionen, der viderefører virksomheden, får ret til foruden at fratrække de årlige overskudsandele også skal have ret til at foretage skattemæssig afskrivning på værdien af den overtagne virksomheds good-will. Dette synes at være den mest konsekvente løsning. Lige så lidt har det været muligt i kendelsen at tage stilling til, om det offentligt skiftede bo skulle medregne kapitalværdien af udbytteretten ved opgørelse af fortjeneste ved afhændelse af virksomheden. Dette spørgsmål havde for øvrigt i den omhandlede sag ingen betydning, fordi afhændelsen skete på et tidspunkt, hvor det pågældende dødsbo ikke var skattepligtigt.

Konsekvenserne af, at der af udbytterettens værdi svares arveafgift, syntes i en periode at være begrænsede, hvorved henvises til Colding og Dyhr »Lov om særlig indkomstskat«, s. 287. Det fremgår heraf, at skattedepartementet efter afgivelsen af udtalelsen i LSR 1968, nr. 128, indtog det standpunkt, at der ikke kan forlanges arveafgift af salgssummer, der består af overskudsandele. Der henvises her til en i RR 1966 SM, s. 31, offentliggjort afgørelse.

De foranstående betragtninger er baseret på afgørelser,

der ligger forud for kildeskattelovens gennemførelse, og er kun medtaget for at belyse, hvordan man er kommet til de regler, der i dag er gældende ret.

Retsstillingen synes at være en anden, efter at man i forbindelse med kildeskattelovens gennemførelse har måttet foretage justeringer i lov om afgift af arv og gave.

Den forannævnte afgørelse i RR 1966 SM 31, hvorefter der ikke forlanges arveafgift af salgssummer, der består af overskudsandele, kan tilsyneladende ses som et udslag af, at der ikke er en væsentlig fiskal interesse i at fastholde arveafgift, når dette er kombineret med en afskrivningsret efter LSI § 15, stk. 2. Afgørelse i denne retning var mulig efter den da-gældende arveafgiftslovbekendtgørelse nr. 63 af 9/3 1964, hvor man i § 20, nr. 4, havde regler om den årlige værdi af indtægts- eller brugsnydelser, men intet om indtægtsnydelse fra en virksomhed.

Efter kildeskattelovens gennemførelse var problemstillingen ganske ændret på grund af kildeskattelovens regler om kontinuitet i beskattningen ved død.

Reglerne i den hidtidige arveafgiftslovs § 20 blev ved lov nr. 581 af 19/12 1969, jfr. lovbekendtgørelse nr. 45 af 10. februar 1970, taget ud af selve arveafgiftsloven og i stedet givet i en bekendtgørelse, først bekendtgørelse af 26/2 1970 og senere i den nugældende bekendtgørelse nr. 161 af 28. marts 1973.

Det er af interesse, at bekendtgørelsen af 28. marts 1973 i pkt. 3 fastslår, at fastlæggelse af den årlige værdi af en indtægtsnydelse skal foretages, når der foreligger indtægtsnydelse af en virksomhed, en fast ejendom eller løsøre. I disse tilfælde skal opgørelse foretages på grundlag af gennemsnittet af de to sidste års udbytte, dog mindst 4% af kapitalindeståendet.

Det forekommer næsten uundgåeligt, at indtægtsnydelse af en virksomhed foreligger i tilfælde, hvor en berettiget har

fået ret til virksomhedens fulde overskud, og at der også foreligger indtægtsnydelse af en virksomhed, hvis den berettigede har ret til en del af overskuddet, og endeligt også, hvis den berettigede har ret til en indtægt, bestemt af omsætning eller lignende. I denne forbindelse kan det dog være lidt svært at se meningen med begrænsningen »dog mindst 4% af kapitalindeståendet«.

Sidstnævnte tilføjelse i bekendtgørelsens § 3, nr. 3, »dog mindst 4% af kapitalindeståendet« er et eksempel på, hvordan indkomstskattemæssig og arve- og gaveafgiftsmæssig regeldannelse, trods oprindelse i samme ministerium, følger hver sit spor.

Bestemmelsen er baseret på en snæver gave- og arveafgiftsmæssig tankegang og bygger tilsyneladende på den betragtning, at gave- eller arveovergang af en indtægtsnydelse vedrørende en virksomhed kun har mening, hvis indtægtsnydelsen drejer sig om en ret, der er noget værd, og kun har mening, hvis den står i et rimeligt forhold til kapitalindeståendet opgjort efter handelsværdi. Man må dog nok endog i gave- og arveafgiftsmæssig henseende reducere bestemmelsen en smule efter forholdets natur.

Reglen kan føres tilbage til arveafgiftsloven af 1922, hvorfra endog procentsatsen er hentet. Den oprindelige bestemmelse er formentlig baseret på en opfattelse af, at folk altid handler rationelt og altid vil sørge for at få deres kapital forrentet. Denne opfattelse skal nok nuanceres en del, hvortil kommer, at man kan undre sig over, at bekendtgørelsen lige netop siger 4% i en tid, hvor den effektive obligationsrente ligger mellem 15 og 20%. Det er i øvrigt udtryk for en vis dristighed at lovgive generelt for alle virksomheder af vidt forskellig type.

Det er bemærkelsesværdigt, at man i disse regler kan arbejde med begrebet »kapitalindestående i en virksomhed«. Hvis dette begreb lader sig definere, var spørgsmålet om ren-

ter af privat gæld og erhvervsmæssig gæld blevet løst forlængst. Begrebet kapitalindestående lader sig ikke definere, medmindre man gør sig klart, hvad man skal bruge det til. Kapitalindestående i en fast ejendom kan baseres på den oprindelige anskaffelsessum, den nuværende handelsværdi eller den officielle vurdering, hvortil kommer de justeringer, som prioriteringsforhold måtte have på værdiansættelsen. Der er ikke tvivl om, at bekendtgørelsen forudsætter opgørelse af aktiverne til handelsværdi.

Man kan i øvrigt undre sig over bekendtgørelsens 2 års-regel, som også kan føres tilbage til 1922-loven, men som står i et vist skævt forhold til den i indkomstmæssigt regi dannede, næsten helt faste, 3 års-regel vedrørende good-will-ansættelser, der i øvrigt også følges i arveafgiftsmæssig praksis.

Overføres den foran beskrevne situation, der blev afgjort af landsskatteretten 1968, nr. 128, til tiden efter kildeskatteloven, synes der ikke at være tvivl om, at arveafgiftsberigtigelsen må ske på grundlag af indtægtsnydelsens kapitalværdi.

Det i RR 1966 SM 31 indtagne standpunkt må herefter igen være forladt.

Afhændes efter kildeskatteloven en advokatforretning af et dødsbo til en køber, som »betaler« ved at forpligte sig til at afgive en del af fremtidig salærindtægt, vil afhændelsen under hensyn til berigtigelsesformen ikke i sig selv udløse beskatning i dødsboet. I overensstemmelse med LSR 1965, nr. 106, er der i indkomstmæssig henseende ikke grundlag for at kapitalisere. Når dødsboet udlægger denne ret til fremtidig andel af honorarindtægten, er dette udlæg af en udbyttet og en indtægtsnydelse af en virksomhed.

Resultatet bliver, at retten med sin kapitaliserede værdi udløser beskatning i dødsboet, som har »afhændet« retten i henhold til en udbyttekontrakt, ligesom kapitalværdien dan-

ner grundlag for beregning af arveafgift. Hvis boet ønsker det, kan beskatning af fortjenester på udbytteretten undlades imod succession på de sædvanlige vilkår.

Tingene synes herefter at være faldet på plads. Det er en smagssag, om de er faldet på plads på en forsvarlig måde, hvorved navnlig må bemærkes, at bekendtgørelse af 28. marts 1973, pkt. 3, med sin regel om, hvordan indtægtsnydelse af en virksomhed skal håndteres, ikke er umiddelbart tilgængelig. Det er klart, at der skal ske kapitalisation, hvis en advokat, efter at han har afhændet sin forretning imod en forbeholdt honorarandel, uden vederlag overdrager denne ret til sine børn. Det er givetvis overdragelse af retten i henhold til en udbyttekontrakt, som ikke kan afhændes uden beskatning hos giveren, og som udløser gaveafgift og afskrivningsret hos modtageren.

Det er knapt så indlysende, at der i relation til gaveafgift ingen kapitalisation skal ske, hvis advokaten uden at afhænde sin forretning slet og ret forpligter sig til at aflevere en andel af sin honorarindtægt til sine børn. Denne ret er lige fuldt en indtægtsnydelse fra en virksomhed, men kan efter praksis ikke kapitaliseres. Noget ganske andet er, at dispositionen forbyder sig selv, fordi ligningslovens § 14 afskærer advokaten fra fradragsret for disse løbende ydelser.

Kombination af
overskudsandel
og aftægt

Parterne vil ofte have en interesse i at kombinere aftaler om ret til andel af fremtidigt overskud med en aftægtsret. Dette bliver tilfældet, hvis aftalen kommer til at gå ud på, at der mindst skal ydes et vist beløb hvert år.

Ved en sådan aftale, hvor sælgerens ret til årlig ydelse er uafhængig af, om virksomheden giver overskud eller ej, må man for så vidt angår det garanterede minimum anvende de foran om aftægt beskrevne regler. Dette forudsætter naturligvis, at det garanterede minimum er en aftægtsydelse, d.v.s. en ydelse, der falder bort ved den eller de berettigedes død. Skal det garanterede minimum således udbetales i en

forud fastsat periode, således at retten til ydelserne falder i arv efter sælgeren, er der ikke tale om aftægt, men vederlaget er i dette tilfælde et fikseret beløb, hvor den årlige ydelse er afdrag på gæld.

Dette var således tilfældet i RR 1962 SM, s. 57 (skd. II 379/62): Salgssummen berigtigedes dels ved overtagelse af prioriteter, dels ved en vis ydelse til sælgeren, så længe han eller hans hustru var i live, dog mindst i et tidsrum af 15 år. Opgørelsen af salgssummen måtte i dette tilfælde opgøres som 1) de overtagne prioriteter, 2) en skønsmæssig værdi af X kr. i 15 år og 3) den kapitaliserede værdi af de aftægtsydelse (den opsatte livrente), der eventuelt måtte komme til udbetaling efter udløbet af 15 års perioden.

Ved de her omtalte kombinationer af ydelser af forskellig karakter er det for den skattemæssige behandling uden betydning, hvad ydelserne betegnes i parternes aftale. Det er ydelsernes reelle indhold, der er afgørende. Aftales det f. eks., at sælgeren af en virksomhed skal have 25 % af det fremtidige overskud, dog højst et vist beløb om året eller eventuelt højst et vist beløb i en forud angivet periode, kan det ikke udelukkes, at man skattemæssigt vil behandle forholdet som overdragelse for en fikseret sum, således at ydelserne behandles som afdrag på gæld, jfr. LSR 1957, nr. 25.

Sælgerens ret til årlige ydelser kan efter aftalen udmåles på et andet grundlag end virksomhedens fremtidige overskud eller omsætning. I SO 1965, s. 86, er således refereret en afgørelse om et tilfælde, hvor en sælger af en virksomhed udover en kontant salgssum havde betinget sig en årlig ydelse svarende til den til enhver tid gældende svendeløn for en maskinarbejder. Ydelsen skulle udbetales til sælgeren eller hans enke i ca. 10 år og bortfalde i tilfælde af sælgerens og hans hustrus død. Afgørelsen gik ud på, at ydelsen skulle kapitaliseres og medregnes ved opgørelsen af sælgerens afståelses-sum ved beregning af særlig indkomst ved afståelsen, og at de

årligt udbetalte beløb skulle medregnes ved indkomstopgørelsen.

Afløsning af
ret til udbytte
med en ydelse
én gang for alle

Hvis der, efter at der er sket overdragelse af virksomhed mod andel i fremtidigt overskud eller omsætning, sker afløsning af retten ved en betaling én gang for alle, vil en sådan aftale for den udbytteberettigede føre til, at han skal medregne vederlaget ved opgørelsen af den særlige indkomst, jfr. LSI § 2, nr. 5.

Ejeren af virksomheden, der betaler afløsningssummen, kan i medfør af LSI § 15, stk. 2, afskrive afløsningssummen.

Dette fremgår af LSR 1966, nr. 125, der drejede sig om et tilfælde, hvor en ingeniør afskrev på en afløsningssum for en kontrakt, der gik ud på, at sælgeren af virksomheden skulle have »en livsvarig aftægt på halvdelen af firmaets overskud, dog mindst 15.000 kr. årligt, højst 25.000 kr. årligt.« Denne kontrakt blev afløst af et vederlag på 75.000 kr. én gang for alle. Landsskatteretten udtalte, at sælgerens rettigheder naturligt faldt ind under betegnelsen »retten ifølge en udbyttekontrakt« med den følge, at sælgeren skulle svare særlig indkomstskat af eventuel fortjeneste ved afhændelse af en sådan ret, medens erhververen som modstykke hertil kunne afskrive det ydede vederlag. At erhververen i det foreliggende tilfælde var identisk med den person, der stod som debitor ifølge udbyttekontrakten, nemlig derved, at han »tilbagekøbte« sit eget aftægtstilsagn, fandtes ikke at gøre nogen forskel heri. Da retten ikke var tidsbegrænset, tillodes afskrivning over 10 år.

Landsskatteretten synes i den refererede sag ikke at have lagt vægt på, at retten til halvdelen af virksomhedens overskud var kombineret med et minimum og et maksimum for de årlige ydelser.

Medens afløsningssum for en aftægtsforpligtelse ud over kapitalværdien kan fradrages i afståelsessummen, er det ikke sikkert, at andre beløb af tilsvarende karakter kan be-

handles på samme måde. Ejeren af en virksomhed, der afløser en på virksomheden hvilende udbyttekontrakt med en éngangsbetaling kan afskrive sin afløsningssum efter reglerne i LSI § 15 stk. 2. Landsskatteretten synes i LSR 1978 nr. 7 at have indtaget et andet standpunkt for så vidt angår afløsningssum for en forpagtningskontrakt, der ligeledes er omtalt i LSI § 15 stk. 2.

Sagen drejede sig om en moder, der havde bortforpagtet sit gods til sin søn ved en uopsigelig forpagtningskontrakt for perioden 1966 til 1974. I 1970 overdrog hun godset til sønnen. Parterne var enige om, at sønnen skulle have en godtgørelse for ophævelse af forpagtningskontrakten, og at denne godtgørelse skulle udgøre kr. 185.500. Sønnen selvangav og blev beskattet af godtgørelsen efter reglerne i LSI § 2 nr. 5. Moderen havde den opfattelse, at når sønnen havde afhændet sin forpagtningskontrakt, så måtte hun have erhvervet den med den virkning, at hun kunne afskrive de 185.500 kr. ved opgørelsen af den almindelige indkomst over den resterende forpagtningsperiode efter LSI § 15 stk. 2. Heri fik hun ikke medhold hverken ved skatterådet eller landsskatteretten. Af referatet fremgår det, at skatterådet havde været af den opfattelse, at beløbet kunne bringes til fradrag ved opgørelsen af særlig indkomst i forbindelse med afhændelse af godset, idet det drejede sig om en omkostning ydet for at frigøre ejendommen for forpagtning. Efter sammenhængen ser det ikke ud til, at skatterådet har givet dette fradrag, men blot har afvist afskrivning. Fradrag i afståelsessummen ville jo for ejeren være meget mere fordelagtig end afskrivning over den resterende forpagtningsperiode. Forklaringen må være, at der ved godsets overdragelse ikke var nogen skattepligtig fortjeneste at fradrage beløbet i. Landsskatteretten udtalte, at salget af ejendommen og den i forbindelse dermed skete frigørelse for den kontraktbestemte forpagtning måtte anses for en formuedisposition, der ikke havde virkning for

den skattepligtige almindelige indkomst og at indholdet af LSI § 15 stk. 2 ikke kunne antages at medføre ændring i dette resultat. Moderen havde efter rettens opfattelse ikke erhvervet retten ifølge en forpagtningskontrakt. Retten udtaler sig ikke om, hvorvidt beløbet kunne fratrækkes i afståelsessummen. Brugen af ordet »formuedisposition« synes nærmest at pege i retning af, at dette ikke kunne anerkendes. Dette kan dog næppe være landsskatterettens mening.

Forskellen i de to refererede kendelser, LSR 1966 nr. 125 og LSR 1978 nr. 7 består i, at afløsning af udbyttekontrakten skete under fortsat drift, medens afløsning af forpagtningskontrakten skete i forbindelse med godsets afhændelse. Det må antages, at godsejeren ville have fået anerkendt afskrivningsret, hvis hun havde afløst forpagtningskontrakten for selv at overtage driften af godset, ligesom man må formode, at afløseren af udbyttekontrakten ville kunne fratrække sin afløsningssum i fortjenesten, hvis afløsning var sket i forbindelse med afhændelse af virksomheden. Skulle det forekomme, at en rettighed af denne karakter afløses under fortsat drift og der sker afhændelse af virksomheden inden afskrivningsperioden er forløbet, ville det være naturligt at lade det uafskrevne beløb fragå i afståelsessummen. Afgørelser herom ses ikke at foreligge.

Der kan nok være grund til at påpege, at parterne i en overdragelse bør tilstræbe en aftale om salgssummens berigtigelse, som de ikke senere er indstillet på at ændre. Alle kombinationer kan naturligvis tænkes, men ikke alle er at vurdere skatteretligt. Starter man med et fikseret vederlag, er der ingen skattemæssige problemer, hvis dette vederlag afløses af en aftægt, hvis kapitalværdi svarer til restfordringens værdi. Der er heller ingen problemer, hvis en aftægt afløses af et fikseret vederlag, svarende til aftægtens kapitalværdi. Mere problematisk bliver det, hvis et fikseret vederlag eller en aftægt afløses af en ret til overskudsandel. Umiddelbart ser

det ikke så vanskeligt ud, men her spiller det ind, at overskudsandelen efter indkomstskattemæssig praksis ikke kan kapitaliseres. I afløsningsøjeblikket kan der vanskeligt udløses nogen skat hos kreditor, da ingen fortjeneste kan påvises; men ved en senere afløsning af retten til denne overskudsandel med et fikseret vederlag, kan man ikke komme uden om, at det er en udbytteret, der afhændes, og i så fald må der fastlægges en »anskaffelsessum«, der formentlig må svare til værdien af det fikserede vederlag, man tidligere gav afkald på, dengang da retten til overskudsandel blev erhvervet.

Ved opgørelsen af fortjenesten for en sælger skal der tages hensyn til, at et eventuelt tilgodehavende hos køberen ikke er af samme værdi som pålydende. For så vidt angår sælgerpantebrevet må der således indrømmes sælgeren et kursnedslag, idet man under hensyntagen til afdragsperiode, forrentning og sikkerhed må bedømme sælgerpantebrevets værdi i handel ogandel. Kursansættelsen kan i praksis være vanskelig. Udtalelser fra vekselerer eller pengeinstitutter vil være af betydning, hvis der opstår konflikt med skattemyndighederne om den rette kurs, men de sagkyndiges udtalelser er ikke bindende for skattemyndighederne, der har ret og pligt til at ansætte en kurs, der efter deres opfattelse er den rigtige.

Kursansættelse
af sælger-
pantebreve

En vejledning om kursansættelsen af sælgerpantebreve af normalt indhold findes i skattedepartementets vejledning af 11/2 1976 (Skd. Medd. nr. 36) bilag 1, der angiver gennemsnitlig kurs på sælgerpantebreve til 9% rente og 15 års amortisation, sammenholdt med statsskattedirektoratets kvartalsvis udsendte cirkulærer om kursudviklingen på sælgerpantebreve.

Det kursnedslag, som sælgeren indrømmes ved opgørelsen af fortjenesten i det år, hvor pantebrevet erhverves, vil han indvinde, efterhånden som pantebrevet afdrages. Den omstændighed, at der i afdragsperioden opnås en kursgevinst på afdragene, udløser ikke beskatning hos ejeren af pantebre-

vet, jfr. Medd. fra Statsskattedirektoratet og Ligningsrådet 1977, s. 286, hvorefter avance ved indfrielse af private pantebreve indkøbt eller modtaget til underkurs kun beskattes, hvis pantebrevet er modtaget som betaling for erhvervsmæssige ydelser eller er erhvervet som et led i næringsvej eller spekulationshensigt.

Det bemærkes, at det er tilgodehavendets værdi på erhvervelsestidspunktet, der er afgørende, medens tilgodehavendets senere skæbne er uden betydning. Der henvises herved til SO 1967, s. 303, hvor det ved opgørelse i 1965 af særlig indkomst var godkendt, at et tilgodehavende medregnedes til kurs 20. Året efter blev det ved tvangsauktion konstateret, at pantebrevet ikke kunne dækkes ved ejendommens salg. En ansøgning om, at opgørelsen for 1965 måtte blive omgjort, blev afslået.

Tilsvarende mulighed for at tage hensyn til kurstab på prioritetslån i ejendommen har sælgeren, hvis prioriteringen er et led i salgsaftalen. Kurstab på lån optaget forud for salget tages der derimod ikke hensyn til.

C. Særregler for visse formuegoder.

Når anskaffelsessum og afståelsessum med de vanskeligheder, der kan være forbundet hermed, er overvundet, er det ikke så enkelt, at de to summer for så vidt angår skatterelevende formuegoder trækkes fra hinanden med den virkning, at differencen henføres til beregningsgrundlaget.

Det er allerede foran beskrevet, at der i relation til beskatning efter LSI § 2, nr. 2, om genvundne afskrivninger er den grænse for beskatningen, at højst et beløb, svarende til de genvundne afskrivninger, kan beskattes.

I det følgende beskrives visse andre begrænsninger i beskatningens omfang.

Good-will Ifølge LSI § 6 A gælder der fra og med indkomståret 1976

for fuldt skattepligtige personer den regel, at good-will-fortjenesten reduceres under hensyntagen til ejerperiodens længde. Har ejerperioden oversteget 5 år, gives der et fradrag, begyndende med 10% for en ejerperiode på mellem 5 og 6 år, stigende pr. år med 5% og sluttende med et fradrag på 35% ved en ejerperiode på 10 år og derover, og med den absolutte begrænsning, at fradraget ikke kan overstige 75.000 kr. i årets nettofortjeneste på good-will.

Ifølge bestemmelsens stk. 2 regnes åremålet fra udgangen af det indkomstår, hvori ejeren første gang har skullet medregne indkomst af virksomheden ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst. Det er indkomsten som ejer, der er afgørende. En forudgående indtægtsperiode som f. eks. forpagter kan der ikke tages hensyn til. Bestemmelsen må uden tvivl forstås sådan, at pligten til at medregne indkomst af virksomheden har relation til såvel positiv som negativ indkomst. Man må i øvrigt tage bestemmelsen efter dens ordlyd, selv om det ikke er umiddelbart forståeligt, at den person, der ved en slutseddel af 1/12 1976 køber en good-will knyttet til en forretning, som han skal overtage 1/3 1977, kan afskrive på sin good-will i én måned i 1976, medens han i relation til 5 års reglen i § 6 A skal regne med 31/12 1977 som udgangspunkt.

Loven har meget omhyggeligt taget stilling til den i praksis formentlig uhyre sjældent forekommende situation, at en person i ét og samme år sælger én good-will med fortjeneste og en anden med tab. I dette tilfælde beregnes fradraget på fortjenesten, idet hver good-will behandles for sig, men det fradrag, der kan udøves, kan ikke overstige nettofortjenesten ved en samlet opgørelse, jfr. cirkulæret af 3/12 1976 fra skattedepartementet.

Det havde nok været mere på sin plads, om der var lovgivet om, hvordan stillingen er for den person, som ikke mindst på grund af 75.000 kr.s-begrænsningen vælger at sælge den

good-will, der er knyttet til forretningen, i småportioner fordelt over flere indkomstår.

Successiv good-will-overdragelse, navnlig i familieoverdragelser, har både før og efter 1976 været en hyppigt forekommende disposition. Der er for mig ingen tvivl om, at det, hvis problemet havde været politisk erkendt, ikke ville være blevet tolereret, at en erhvervsdrivende, der vælger at overdrage sin good-will til næste generation med $\frac{1}{10}$ om året fordelt over 10 år, skulle have fradrag ved opgørelsen af særlig indkomst på 10 gange 75.000 kr. Bestemmelsen om fradrag er tilsyneladende af politikerne møntet på små erhvervsdrivende, men sådan som loven er formuleret, er der ingen tvivl om, at den foran nævnte store erhvervsdrivende, der vælger successiv overdragelse, bliver berettiget til fradrag hvert år, hvori der sker overdragelse. Det er forbavsende, at der ikke er lagt et totalt loft over fradragets størrelse, og at der slet ikke er taget højde for virkningen af de successive overdragelser, navnlig når man sammenholder dette spørgsmål med den omhu, hvormed der er lovgivet om en anden fradragsregel vedrørende kapitalvindingsskat i LSI § 7 A, stk. 7, om 40.000 kr. og 100.000 kr.s fradrag.

Som allerede nævnt tages der i loven ikke stilling til det successive salg, og som følge deraf står man for så vidt over for et vanskeligt problem i tilfælde, hvor der foreligger successivt køb. Dette vil være tilfældet i adskillige tilfælde i praksis. Man kan blot tænke på f.eks. den revisor, som er deltager i et revisorinteressentskab, og som nu står for at skulle træde ud. Han skal have vederlag for sin andel af good-will, men hvordan beregnes ejerperioden, når han indtrådte i interessentskabet for 20 år siden; der har i hele perioden været solgt good-will ved indtræden af nye partnere og købt good-will ved tidligere partneres udtræden. Der foreligger et ofte kompliceret puslespil, hvis man med læren om ideelle anpartsforhold som udgangspunkt skulle fastlægge

forskellige anskaffelsestidspunkter for den anpart, den udtrædende revisor har på udtrædelsestidspunktet. Der er på dette punkt behov for at skære lige igennem og finde en praktisk løsning. Der er næppe andet at gøre end at lukke øjnene for tilkøb af good-will i ejerperioden, og ganske simpelt beregne ejerperioden i det angivne eksempel til 20 år. Løsningen er teoretisk ikke rigtig, men den er til at leve med. Denne løsning synes at være i overensstemmelse med statskattedirektoratets opfattelse, som kom frem på et amtskatteinspektørmøde i januar 1977.

Bestemmelsen om begrænsningen i good-will-beskatning finder anvendelse på fuldt skattepligtige personer, men ikke på personer, der er begrænset skattepligtige. Efter stk. 4 anvendes reglen tillige på skattepligtige dødsboer. Det forekommer ejendommeligt, at reglen også gælder for dødsboer efter personer, der ikke har været fuldt skattepligtige her til landet.

Begrænsningen i beskatningen finder ikke anvendelse ved overdragelse til aktie- eller anpartsselskaber m.v., hvis overdrageren har bestemmende indflydelse på selskabet. Begrænsningen synes at være baseret på rimelighedsbetragtninger og på en ikke nøjere specificeret frygt for misbrug. Bag bestemmelsen anes en fornemmelse af, at omdannelse af personlig virksomhed til aktie- eller anpartsselskab under den nuværende skattestruktur i hvert fald på kort sigt anses for en skattemæssigt fordelagtig disposition. Denne fornemmelse er utvivlsomt rigtig. Navnlig i de seneste år har myndighederne udfoldet ihærdige bestræbelser for at få good-will-beskatning ved omdannelser gennemført i samme omfang som ved afhændelse til trediemand. Begrænsningen i reglerne om good-will-fradrag synes at kunne opfattes som lovgivningsmagtens accept af, at frontlinierne på dette punkt ikke skal forrykkes.

Begrænsningen i reglerne om beskatning af good-will-for-

tjenester var et udslag af et politisk forlig om, at byerhvervenes skattemæssige forhold skulle lempes. Reglen om begrænsning må ses som et udslag af, at en skattemæssig regel ikke er levedygtig, medmindre den accepteres af skatteyderne. Der er ikke tvivl om, at den erhvervsdrivende, der som ung købte sin forretning og betalte good-will med 10.000 kr. og som ved erhvervsophør kan sælge sin good-will for 100.000 kr., står uforstående over for et skattekrav på 50 % af fortjenesten. Han har tydeligt fornemmelsen af, at han er blevet beskattet af en inflationsgevinst, og denne tanke synes at være mødt med politisk sympati. Det kan ikke udelukkes, at det måske ville være rigtigt at se good-will-beskatningsreglerne i en bare lidt større sammenhæng og i hvert fald sætte avancebeskatningsreglerne i forbindelse med afskrivningsreglerne på good-will. På dette punkt er der tradition for at anlægge en spejlbetragtning, således at sælgerens avancebeskatning automatisk udløser regler om køberens afskrivningsret på samme niveau og i samme omfang. Dette er ikke en aldeles nødvendig løsning. Det kan derfor ikke udelukkes, at den nu indførte fradragsregel ikke er den endelige løsning. Der er i hvert fald andre og måske mere rationelle løsningsmuligheder.

Aktier m. v. Ved samme lov, som indførte fradrag i good-will-fortjenester, indførtes fradragsregler vedrørende aktier og lignende værdipapirer, jfr. LSI § 7, stk. 6. Fradraget, der størrelsesmæssigt nærmest er af symbolsk karakter, udgør 5 % af de fortjenester, der skal beskattes med særlig indkomstskat, dog maksimalt 4.000 kr. I modsætning til reglen ved good-will-fradrag opgøres aktiefradraget direkte på grundlag af det nettobeløb, der fremkommer, når årets samlede fortjenester og tab på aktier, henhørende under lov om særlig indkomstskat, er opgjort.

*D. Påligning af skat af fortjeneste og fradragsret
for eventuelt tab.*

I dette afsnit beskrives de særlige problemer, der opstår, når skat af fortjeneste eller fradragsret for tab skal selvangives.

For fuldt skattepligtige personer selvangives fortjeneste eller tab i det år, hvor fortjeneste eller tab er konstateret. Da der i en overdragelsessituation næsten altid er tale om en kombination af almindelig og særlig indkomst, og da disse kombinationer kan indeholde både positive og negative beløb, er det nødvendigt at være opmærksom på LSI § 9, hvorefter negativ særlig indkomst kan fradrages i positiv almindelig indkomst, ligesom negativ almindelig indkomst kan fradrages i positiv særlig indkomst. Kan den negative almindelige indkomst ikke fuldt ud opvejes af positiv særlig indkomst, kan det ikke udnyttede underskud overføres til fradrag i de kommende 5 års indkomst. Reglerne i denne udformning er indført ved lov nr. 326 af 10. juni 1976 med virkning fra og med indkomståret 1976.

Fuldt
skattepligtige
personer

Det bemærkes, at almindelig indkomst opgøres som samlet årsindkomst, og at særlig indkomst også er et totalbeløb af samtlige de indkomstarter, der er omfattet af lov om særlig indkomstskat, og at nettofortjenesten beskattes med 50% efter fradrag af 6.000 kr.

Efter at der ved kildeskattelovens § 4, stk. 2, var åbnet adgang til særskilt ansættelse af gifte kvinder af visse indtægter, måtte lov om særlig indkomstskat justeres i overensstemmelse hermed.

Dette er sket i lov om særlig indkomstskat § 1, stk. 2, hvor det er fastsat, at den gifte kvinde ansættes særskilt af særlig indkomst af den i § 2 nævnte art ved afhændelse af formuegoder hørende til hustruens virksomhed.

Ægtefællespørgsmål

Efter sammenhængen betyder det, at hustruen til sin særlige indkomst skal medregne fortjeneste eller tab ved afhæn-

delse af sådanne formuegoder, som har dannet basis for særskilt ansættelse af den løbende indtægt.

Særskilt ansættelse af hustruen Kildeskatteloven om særskilt ansættelse af den løbende indtægt er særdeles kortfattet, idet den kun fastslår, at hustruen ansættes særskilt af indtægt ved selvstændig virksomhed.

Praksis efter bestemmelsen synes at være en forlængelse af praksis forud for kildeskatteloven omkring det tidligere hustrufradrag.

Selvstændighed i forhold til manden Forudsætningen for særskilt ansættelse er, at indtægten er baseret på en hustruindsats, der er selvstændig i forhold til ægtemanden. Manden må nok deltage i virksomheden, men det skal være i et omfang, der er af klart underordnet betydning i forhold til hustruens indsats, og mandens indsats må ikke være på ledelsesplan. Er manden medarbejder i hustruens virksomhed, kan der blive tale om at overføre en del af indkomsten til beskatning hos ham som medhjælpende ægtefælle efter samme system, som anvendes, når det er hustruen, der er medarbejdende i mandens virksomhed.

Hustruer i liberale erhverv I liberale erhverv som f.eks. læger, tandlæger, advokater m. fl., hvor arbejdsindsatsen er baseret på en længerevarende uddannelse, vil der i tilfælde, hvor ægtefæller driver virksomhed sammen, være mulighed for særskilt ansættelse af hustruen betinget af, at regnskabsførelsen er således indrettet, at det kan lokaliseres, om honorarindtægterne er indtjent af ægtemanden eller hustruen. Medens honorarindtægterne skal adskilles præcist, kræves der på udgiftssiden ikke helt den samme præcision, jfr. Skd. Medd. nr. 13, s. 95.

Hustruens »ansvar« Ud over hustruens arbejdsmæssige og ledelsesmæssige selvstændighed i forhold til ægtemanden forudsættes hustruen at være ansvarlig deltager. Selv om kommanditister i skattemæssig henseende stort set behandles ligesom interessenter, vil en hustrus stilling som kommanditist medføre, at den løbende indtægt eller udgift skal beskattes hos ægtemanden,

som følgelig også må beskattes af afhændelsesfortjenester eller tab.

Det er i skattepraksis udgangspunkt, at formueindtægter skal beskattes hos ægtemanden. Det er et udslag heraf, at særskilt ansættelse af hustruen forudsætter en aktiv indsats fra hendes side. Det er selvsagt vanskeligt at afgøre, hvor megen aktivitet der vil blive krævet. Det er som om de skatteretlige regler og de synspunkter, der bærer praksis, er i strid med elementær økonomisk tankegang. En erhvervsvirksomheds indtjening hidrører fra arbejde, kapital og jord. Det ville være en dristig skatteretlig tanke, at den del af indtjeningen, der er kapitalindtægt, hører hjemme til beskatning hos ægtemanden, medens driftsherrelønnen skulle beskattes særskilt hos hustruen. Det er forståeligt, at man i skattepraksis afstår fra spekulationer af denne karakter i almindelighed, men tankegangen slår igennem på et enkelt område, hvor der er mulighed for på en rimelig måde at foretage opdelingen. Ejer den gifte kvinde en udlejningsejendom, som hun selv administrerer, vil et passende administrationsvederlag kunne henføres til særskilt beskatning, medens resten henføres til beskatning hos ægtemanden, der også må bære beskatning af kapitalgevinst ved afhændelse. Er det i stedet for en udlejningsejendom en erhvervsejendom, som hustruen benytter i en virksomhed, som hun driver selvstændigt i forhold til ægtemanden, vil det være hele virksomhedens skattemæssigt opgjorte resultat, der hører hjemme til særskilt beskatning hos hustruen. Forudsætningen om at formueindtægter ikke kan føre til særskilt beskatning fører på dette punkt til konkrete vurderinger, hvor man efter omstændighederne må anerkende, at rente- og udbytteindtægter medregnes til hustruens virksomheds resultat under forudsætning af, at rente- og udbytteindtægterne hidrører fra en efter virksomhedens struktur naturlig driftskapital, jfr. Skd. Medd. nr. 24, s. 79. For så vidt angår renteudgifter må der ligeledes fore-

Formue-
indtægter

tages en konkret vurdering af, om der er tale om forrentning af en efter virksomhedens forhold naturlig gæld. Man tvinges således til en skatteretlig opdeling af renteudgifter i »erhvervsmæssige« renter og »private« renter, hvilket der synes at være enighed om, er en uløselig opgave. Det er forklaringen på, at der i skattepraksis kun reageres i ekstreme tilfælde.

Varig
indsats

Efter praksis vil særskilt ansættelse af hustruen være betinget af en aktiv indsats af en vis varighed. En enkeltstående spekulationsforretning vil ikke kunne begrunde særskilt ansættelse. Tager hustruens spekulationsforretninger et større omfang, således at hustruens virksomhed kommer til at minde om en ejendomshandlers, vil muligheden for særskilt ansættelse formentlig være til stede, men en præcis grænse-
dragning er vanskelig at foretage.

Ejerforhold

Ejerforholdet vedrørende virksomhedens formuegoder har ingen betydning for spørgsmålet om, hvorvidt ægtemand eller hustru skal medregne virksomhedens overskud til sin indkomst. Det afgørende er, hvem af ægtefællerne der bruger formuegoderne erhvervsmæssigt. Overdragelse mellem ægtefæller af driftsmidler, good-will, ejendom og rettigheder udløser efter kildeskattelovens § 26 A ingen skattemæssige virkninger.

Placering af
beskatningen

Beskatningen af fortjenester eller tab ligger hos den ægtefælle, der på afhændelsestidspunktet efter de foranstående retningslinier bruger formuegoderne i sin virksomhed. Dette gælder dog efter cirk. nr. 225 af 15/10 1969 til og med 1977 om særlig indkomstskat med den begrænsning, at for den til hustruens virksomhed hørende driftsbygning skal hustruen beskattes af »genvundne afskrivninger«, medens eventuel fortjeneste efter reglerne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 13, henføres til ægtemanden. Det er lidt vanskeligt at forene denne cirkulære-bestemmelse med lovteksten, og umiddelbart er det ikke til at forstå, at § 2, nr. 13-fortjenesten på hustruens erhvervsejendom skal være udelukket fra beskat-

ning hos hustruen. Fra og med 1978 vil hustruen blive beskattet af § 2 nr. 13-fortjenesten på fast ejendom, der har været anvendt i hendes erhvervsvirksomhed eller en erhvervsvirksomhed, der i overvejende grad er drevet af hende.

Reglen om påligning hos den af ægtefællerne, der på afhændelsestidspunktet bruger formuegodet i sin erhvervsvirksomhed, er en regel med et praktisk tilsnit. I langt de fleste tilfælde fører reglen til acceptable resultater, men der kan forekomme situationer, hvor lovens regel i hvert fald set med ægtefællernes øjne giver helt urimelige resultater. Loven er tilsyneladende baseret på en forudsætning om, at hustruens virksomhed løbende har givet overskud. Tænker man sig et ægtepar, der har fuldstændigt særeje, hvor hustruen i en årække har drevet en virksomhed med underskud, er det indlysende, at det er ægtemanden, der forudsættes at have haft en positiv indtægt, der igennem årene har haft skattemæssig gavn af hustruens underskud, herunder de af hustruen foretagne afskrivninger og nedskrivninger. Hustruens særeje er i perioden blevet formindsket med underskuddene, samtidig med at mandens særeje vil være påvirket i gunstig retning på grund af skattebesparelsen. Når hustruen afhænder denne virksomhed, og der fremkommer fortjenester på driftsmidler, bygninger og good-will, forekommer det naturligvis hustruen åbenbart urimeligt, at den særlige indkomstskat skal opkræves hos hende. De skatteretlige regler sigter på at give en praktisk opkrævningsregel, der rammer rigtigt i den typiske situation. Set fra det offentlige synspunkt sker der for så vidt ingen skade, fordi begge ægtefællerne, i hvert fald så længe de lever sammen, hæfter for skattens betaling. At hustruen i det beskrevne eksempel civilretligt må have ret til kompensation fra ægtemanden synes at være ret oplagt. Når det erindres, at gaver fra den ene ægtefælles særeje til den anden ægtefælles særeje efter gaveafgiftsloven udløser gaveafgift, kan man undre sig over, at de indkomstskattemæssige

regler kan føre til efter omstændighederne voldsomme ændringer af to ægtefællers særeje. Det kan næppe antages, at sådanne påvirkninger kan få gaveafgiftsmæssige konsekvenser.

Begrænset
skattepligtige
personer

For personer, der ikke er undergivet fuld indkomstskattepligt til den danske stat, er det i LSI § 10 bestemt, at skat af særlig indkomst kun har relation til de formuegoder, der begrunder almindelig indkomstskattepligt af den løbende indtægt i henhold til KL § 2, stk. 1c og d. Dette vil være tilfældet ved erhvervsudøvelse med fast driftssted eller deltagelse i sådan erhvervsvirksomhed samt berettigelse til overskudsandel af sådan virksomhed, medens ret til løbende indtægt, bestemt af andet end overskud, ikke kan begrunde skattepligt. For fast ejendom udstrækkes skattepligten en smule længere end ved anden form for erhvervsudøvelse, idet der foreligger skattepligt, blot man her i landet ejer fast ejendom eller nyder indtægt af fast ejendom, hvorunder dog ikke kan medtages renter af tilgodehavender sikret ved pant i fast ejendom.

Spørgsmålet om udstrækningen af skattepligt er af landsskatteretten afgjort i RR 1975 SM 76. Sagen drejede sig om en i Italien bosat skatteyder, der her fra landet havde indtægt i form af forpagtningsafgift af en restaurationsvirksomhed. Aftalen gik ud på, at den pågældende skulle have 12 ½ % af virksomhedens omsætning, hvortil kom, at han var garanteret en minimumsafgift på 80.000 kr. pr. år. Det var i sagen oplyst, at han i flere år havde fået forpagtningsafgift, der lå væsentligt over minimumsafgiften. Landsskatteretten statuerede, at aftalen måtte antages at have haft til hensigt at formidle overførsel af en variabel del af den samlede fortjeneste i virksomheden, og at der derfor forelå skattepligt af den løbende indtægt og af fortjeneste ved afhændelse af virksomheden.

Det må nok erkendes, at landsskatterettens resultat ud fra

en rimelighedsbetragtning må anses for velbegrundet. Resultatet er derimod ikke i overensstemmelse med lovens regel, der kræver ret til andel i overskud, hvilket givetvis ikke var tilfældet, når forpagtningsafgiften var bestemt af omsætningen. Det er lige så svært at fastholde, at bortforpagteren deltager i erhvervsvirksomhed her i landet. Erhvervsvirksomheden drives af og drives kun af forpagteren.

Den pågældende sag er da også, efter at der var anlagt sag ved domstolene, ændret til, at der i denne situation ikke foreligger skattepligt. Retssagen blev forligt, efter at ministeriet for skatter og afgifter havde taget bekræftende til genmæle.

Den mest markante forskel mellem fuld og begrænset skattepligt foreligger ved salg af aktier. Der er ikke hjemmel til at beskatte en begrænset skattepligtig af fortjeneste ved afhændelse af aktier.

For skattepligtige dødsboer vil fortjeneste eller tab ved afhændelse, herunder udlæg til arvinger eller legatarer, i princippet skulle opgøres på samme måde som for personer, men med den virkning, at det samlede resultat medregnes ved opgørelsen af dødsboets almindelige indkomst og derfor beskattes med den for dødsboer gældende skatteprocent, der for tiden er 40.

Dødsboer

For dødsboer gælder i princippet ligesom for personer, at positiv og negativ særlig indkomst sammenlægges til et samlet resultat, men for dødsboer gælder det særlige, at tab ubetinget skal trækkes fra, medens fortjenester kan holdes uden for beskatning ved boets valg af succession.

KAPITEL VI

Overdragelse af aktier

EN væsentlig del af de danske aktieselskaber, formentlig den betydeligste del, når man alene ser på antallet, men ikke på størrelsen af kapital og omsætning, indehaves af en enkelt aktionær og medlemmer af hans familie. Disse selskaber benævnes almindeligvis »familieaktieselskaber«. I forbindelse med generationsskiftet i sådanne familieaktieselskaber kan der opstå en række særlige problemer, som vil blive behandlet i det følgende. Først omtales de specielle regler for den skatte- og afgiftsmæssige vurdering af aktier, hvilke regler har betydning for forståelsen af de derefter nævnte overdragelsesproblemer.

A. Kursansættelsen.

Aktier, der er genstand for offentlig notering her i landet eller i udlandet, ansættes efter den på formueopgørelsestidspunktet, eventuelt den nærmest forud for dette noterede kurs. Såfremt formuen opgøres pr. 1. januar, ansættes noterede aktier i her i landet hjemmehørende aktieselskaber i overensstemmelse med den af bestyrelsen for Københavns Fondsbørs pr. nævnte dato udarbejdede kursliste.

Skattekurser

Kurserne pr. 1. januar er anført i de årlige meddelelser fra statsskattedirektoratet.

De grundliggende regler for beregning af de vejledende skattekurser for unoterede aktier og anpartar i anpartsselskaber er ligeledes angivet i de årlige meddelelser fra statsskattedirektoratet.

I det følgende søges disse regler nærmere belyst gennem eksempler, ligesom der redegøres mere detaljeret for den praksis, som har udviklet sig på området.

Kurs-
beregningen
Hovedreglen

Skattekurser for et givet år beregnes normalt på grundlag af selskabets regnskab for det regnskabsår, som ligger til grund for selskabets seneste skatteansættelse. Skattekursen pr. 1. januar 1978 beregnes altså på grundlag af det regnskab, der ligger til grund for skatteansættelsen for skatteåret 1977/78. Kursberegningen forudsætter kontant betaling.

Det fremgår af de offentliggjorte regler, at der i almindelighed i beregningen af skattekurserne indgår tre faktorer, nemlig 1) indtjeningsvnen, 2) det deklarerede udbytte og 3) aktiernes indre værdi.

1) Ved indtjeningsvnen forstås et gennemsnit af selskabets driftsresultat – overskud eller underskud – i procent af aktiekapitalen i det til grund for selskabets seneste skatteansættelse liggende regnskabsår og de to foregående år.

Eksempel 1:

Et selskab med et overskud på 80.000 kr. og en aktiekapital på 1 mill. kr. har en overskudsprocent for det pågældende år på

$$\frac{80.000 \times 100}{1.000.000} = 8\%.$$

Havde selskabet i de to foregående år på tilsvarende måde overskudsprocenter på 10 og 12, bliver indtjeningsvnen = gennemsnitsoverskudsprocenten =

$$\frac{10 + 12 + 8}{3} = 10\%.$$

For at undgå misforståelser bemærkes, at det ældste år betegnes som 1. år, det næste som 2. år og det yngste som 3. år.

2) Udbyttet er den udbytteprocent, der er deklareret for det til grund for selskabets seneste skatteansættelse liggende

regnskabsår. Der er altså ikke her tale om et gennemsnit for flere år, som det er tilfældet med indtjeningsevnen.

3) Ved aktiernes indre værdi forstås selskabets samlede formue i procent af aktiekapitalen.

Formuen, der også betegnes som selskabets egenkapital, opgøres ved udgangen af det til grund for selskabets seneste skatteansættelse liggende regnskabsår, og opgørelsen sker efter de sædvanlige regler for formueopgørelse, altså de i statsskattelovens §§ 12-14, jfr. LL §§ 18 A, 20 og 21 indeholdte regler.

Eksempel 2:

Et selskab har følgende status:

<i>Aktiver</i>		<i>Passiver</i>	
Kassebeholdning	10.000 kr.	Gæld	110.000 kr.
Driftsmidler	90.000 kr.	Aktiekapital	60.000 kr.
Varelager	100.000 kr.	Reserver	30.000 kr.

Selskabets formue udgør således aktiver 200.000 kr. ÷ gæld 110.000 kr. = 90.000 kr. (eller sagt på en anden måde: aktiekapital 60.000 kr. + reserver 30.000 kr. = 90.000 kr.), der i procent af aktiekapitalen på 60.000 kr. giver en indre værdi på

$$\frac{90.000 \times 100}{60.000} = \underline{150}.$$

Disse faktorer kan dog ikke benyttes uden videre. Dette følger af, at indtjeningsevnen og udbyttet betegner et løbende årligt afkast af formue – er indkomst, medens den indre værdi er et udtryk for selve formuens værdi – er formue.

Også en aktiekurs er formuebestemmende. For at gøre de tre faktorer sammenlignelige, således at deres gennemsnit kan blive udtryk for en aktiekurs, foretages der en kapitalisering af indtjening og udbytte.

Hvad der skal kapitaliseres (ganges) med – de såkaldte kapitalisationsfaktorer – varierer fra år til år, idet de hvert år

fastsættes af ligningsrådet på grundlag af bevægelserne i børsens aktiekurs-index.

Heller ikke den indre værdi indgår direkte i beregningen. Der sker en »kursregulering«, som ligeledes er afhængig af børsens aktie-index.

I de senere år har kapitaliseringsfaktorerne og den procent af indre værdi, som indgår i skattekursberegningen, været følgende:

	1.1.75	1.1.76	1.1.77	1.1.78	1.1.79
Indtjeningssevne	12	11	13	13	9
Udbytte	24	22	26	26	20
Indre værdi	80%	80%	80%	80%	80%

Eksempel 3:

For et selskab med en indtjeningssevne (et gennemsnitsoverskud) på 10%, et udbytte på 6% og en indre værdi på 150, kan skattekursen pr. 1.1.78 opgøres således:

Gennemsnitsoverskud	$10 \times 13 = 130$
Udbytte	$6 \times 26 = 156$
Indre værdi	$80\% \text{ af } 150 = \underline{120}$
	406

$$\frac{406}{3} = 135,3,$$

men da alle skattekurser afrundes nedad til nærmeste med 5 delelige hele tal, bliver den endelige skattekurs 135.

Eksempel 4:

Pr. 1.1.75 ville kursen på tilsvarende måde blive:

Gennemsnitsoverskud	$10 \times 12 = 120$
Udbytte	$6 \times 24 = 144$
Indre værdi	$80\% \text{ af } 150 = \underline{120}$
	384

$$\text{Skattekurs} \quad \frac{384}{3} = 128, \text{ afrundet til } 125.$$

Såfremt over halvdelen af de stemmeberettigede aktier i et selskab ejes af en enkelt aktionær, d.v.s. et andet selskab, en koncern el. lign. eller af en person og dennes nærmeste familie (hustru og mindreårige børn), ansættes kursen som gennemsnittet af indtjeningsevnen kapitaliserede værdi og den til enhver tid gældende procent af aktiernes indre værdi.

Særregel
for selskaber
med
hovedaktionær

Der ses altså helt bort fra udbyttefaktoren, et forhold der skyldes, at udbyttet i hovedaktionær-selskaber oftere er bestemt af aktionærens behov end har relation til selskabets overskud og øvrige økonomiske situation.

Som følge af, at der kun indgår to faktorer i beregningen, udregnes gennemsnittet naturligvis ved at dividere med 2.

Eksempel 5:

Hvis det i eksempel 3 omhandlede selskab har hovedaktionær i ovennævnte forstand, beregnes skattekursen således pr. 1.1.78:

Gennemsnitsoverskud	$10 \times 13 = 130$
Udbytte	—
Indre værdi	$80\% \text{ af } 150 = \underline{120}$
	250

Skattekursen udgør gennemsnittet af de to faktorer eller

$$\frac{250}{2} = 125.$$

Pr. 1.1.75 fås tilsvarende:

Gennemsnitsoverskud	$10 \times 12 = 120$
Udbytte	$80\% \text{ af } 150 = \underline{120}$
	240

Skattekurs $\frac{240}{2} = 120.$

Disse hovedaktionærkurser gælder også for eventuelle mindretalsaktionærer i et sådant selskab.

Modificerende
beregning

I tilfælde, hvor den efter foranstående regler beregnede kurs overstiger aktiernes indre værdi, foretages en ny bereg-

ning efter de under a, henholdsvis b, anførte regler, hvori indtjeningsevns kapitaliserede værdi indgår efter følgende regler:

Er indtjeningsevnen ikke over 10%, kapitaliseres med 13.

Er indtjeningsevnen større end 10%, kapitaliseres med 13 for de første 10%, og for den del af indtjeningsevnen, der overstiger 10%, kapitaliseres med 5.

Såfremt den således beregnede kurs er højere end aktiernes indre værdi, ansættes kursen til den beregnede kurs. Er den beregnede kurs lavere end aktiernes indre værdi, ansættes kursen til den indre værdi.

Disse faktorer gælder ved kursberegningen januar 1978. For kursen januar 1977 og januar 1976 var de tilsvarende faktorer 13 og 5 samt 11 og 5.

Eksempel 6:

Indtjeningsevnen	60 %
Udbytte	20 %
Indre værdi	100

Efter hovedreglen bliver kursen 1.1.78:

Indtjeningsevne.....	$60 \times 13 = 780$
Udbytte	$20 \times 26 = 520$
Indre værdi	$80\% \text{ af } 100 = 80$
	<u>1380</u>

$$\text{Skattekurs} \quad \frac{1380}{3} = 460.$$

Da 460 er større end den indre værdi på 100, foretages en modificerende beregning således:

Indtjeningsevne.....	$10 \times 13 = 130$
	$50 \times 5 = 250$
Udbytte (uændret)	520
Indre værdi (uændret)	<u>80</u>
	980

Modificeret kurs $\frac{980}{3} = 325$ (afrundet).

Da 325 er større end 100, bliver den endelige kurs 325.

Eksempel 7:

Havde selskabet haft hovedaktionær, ville kursen blive:

Alm. beregning $\frac{780 + 80}{2} = 430$.

Modif. beregning $\frac{380 + 80}{2} = 230$.

Da 230 er større end 100, bliver skattekursen 230.

Eksempel 8:

Indtjeningssevne. 40 %

Udbytte 18 %

Indre værdi 400

Alm. beregning: $40 \times 13 = 520$

$18 \times 26 = 468$

$80\% \text{ af } 400 = 320$

1308

$\frac{1308}{3} = 435$.

435 er større end 300, derfor foretages en modificerende beregning:

$10 \times 13 = 130$

$30 \times 5 = 150$

$18 \times 26 = 468$

$80\% \text{ af } 400 = 320$

1068

$\frac{1068}{3} = 356$, som er mindre end 400, hvorfor skattekursen

bliver 400.

Har selskabet hovedaktionær, fås ved den almindelige beregning $\frac{520 + 320}{2} = 420$, som er større end 400. Der skal

derfor foretages en modificerende beregning således:

$$\frac{280 + 320}{2} = 300.$$

Da dette er mindre end 400, bliver kursen 400.

Særregel
for ejendoms-
selskaber

Til sådanne henregnes selskaber, hvis hovedformål er drift af fast ejendom. Ejendommen behøver ikke nødvendigvis at være en udlejningsejendom; også selskaber, der driver plantage- eller landbrugsvirksomhed, falder i almindelighed ind under denne kategori.

Kursen på aktier i ejendomsselskaber ansættes efter de foran under a, henholdsvis b, anførte regler, dog således at kursen ikke ansættes lavere end 90% af aktiernes indre værdi.

Eksempel 9:

Indtjeningsevne 10%, udbytte 15%, indre værdi 200.

$$\begin{array}{rcl} \text{Alm. beregning:} & & 10 \times 13 = 130 \\ & & 15 \times 26 = 390 \\ & & 80\% \text{ af } 200 = 160 \\ & & \hline & & 680 \end{array}$$

$$\frac{680}{3} = 225$$

90% af indre værdi er 180. Skattekursen bliver altså 225.

Drejer det sig om et hovedaktionærsselskab, fås derimod ved den almindelige beregning $\frac{130 + 160}{2} = 145$. Da 90%

af indre værdi er 180, bliver skattekursen her 180.

Det bemærkes, at den under c nævnte modificerende regel ikke gælder for ejendomsselskaber.

Særregel
for selskaber
i likvidation,
holdingselskaber
og selskaber
»med let
realisable
aktiver«

Kursen på aktier i følgende selskaber ansættes til 90% af aktiernes indre værdi:

1. Selskaber, der er trådt i likvidation.
2. Selskaber, hvis virksomhed hovedsagelig består i at eje aktier i ét eller flere selskaber i et sådant omfang, at disses virksomhed kan kontrolleres af det aktieejende selskab.

3. Selskaber, hvis aktiver hovedsagelig består af bankindestående, værdipapirer o.l., når indtægterne fortrinsvis hidrører fra afkastet af aktiverne.

For sådanne selskaber behøver man altså – i modsætning til ejendomsselskaber – slet ikke at udregne nogen trediedels- eller halvdelskurs, da kursen altid ansættes til 90 % af indre værdi, uanset om en anden beregning giver et højere eller lavere tal.

Eksempel 10:

Det i eksempel 8 nævnte selskab er trådt i likvidation. Skattekursen bliver da 90 % af 400 = 360, uanset at den almindelige trediedelsberegning giver kurs 435 den modificerende beregning 400, og hovedaktionærreglen 400.

Ejes alle aktierne i et selskab af et andet selskab, ansættes der ingen kurs på datterselskabets aktier, men egenkapitalen i datterselskabet medregnes i stedet for aktiernes bogførte værdi ved opgørelsen af moderselskabets egenkapital. Om de nærmere regler om opgørelse af nettooverskud, udbytte og egenkapital henvises til C. Helkett: Opgørelse af den skattepligtige formue, 4. udgave, side 82ff. Datterselskaber

I øvrigt henledes opmærksomheden på bestemmelsen i ligningslovens § 19, hvorefter aktier, der ikke er frit omsættelige, samt aktier i selskaber, i hvilke mindst $\frac{2}{3}$ af samtlige aktier ejes af en enkelt aktionær, ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal medregnes med mindst 80 % af en til aktiens pålydende svarende andel i selskabets hele formue opgjort på grundlag af selskabets status ved udgangen af det til grund for selskabets sidste skatteansættelse liggende regnskabsår efter de i lov nr. 149 af 10. april 1922 (SSL) §§ 12-14 indeholdte regler, medmindre særlige omstændigheder måtte begrunde en lavere værdiansættelse.

B. Overdragelsesproblemer i almindelighed.

Udløsning
af særlig
indkomstskat

I medfør af reglen i LSI § 2, stk. 1, nr. 6, skal fortjeneste eller tab ved afhændelse eller afståelse af aktier, andelsbeviser og lign. værdipapirer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst. Dette gælder dog ifølge LL § 16 C, stk. 1, ikke, såfremt de pågældende værdipapirer er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej eller på et tidspunkt, der ligger mindre end 2 år forud for afståelsen af værdipapirerne. I så fald skal fortjeneste eller tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ifølge LSI § 4, stk. 2, skal overdragelse af formuegoder som gave eller arveforskud sidestilles med salg af de pågældende formuegoder, d.v.s., at reglerne om særlig indkomstskat også kommer i anvendelse i de sædvanlige tilfælde af aktieovergang i forbindelse med generationsskiftet, også når fortjenesten eller tabet konstateres ved overdragelse som gave eller arveforskud.

Udløsning af
gaveafgift

For erhververens vedkommende gælder det, at der skal svares gaveafgift i medfør af reglerne i kapitel III i AAL, når gaven eller arveforskuddet er ydet inden for den i AAL § 44, stk. 1, omhandlede personkreds (gaver til den med yderen samlevende ægtefælle, for så vidt gaven bliver særeve, til giverens afkom, stedbørn og disses afkom, afdødt barns eller stedbarns ægtefælle (ikke den fraseparerede eller fraskilte) samt til hans forældre, stedforældre og bedsteforældre), jfr. nærmere kapitel I.

Der opstår altså gaveafgiftspligt, hvad enten overdragelsen finder sted som gave eller som arveforskud. Ved afgiftsberegningen sidestilles adoptivforhold med ægte slægtskabsforhold.

I de tilfælde, hvor gaveafgiftsreglerne ikke kan finde anvendelse, vil det være af afgørende betydning for konsekvenserne for erhververen, om overdragelsen må betragtes helt eller delvist som gave eller arveforskud. I førstnævnte tilfælde vil

gaveoverdragelsen i så fald udløse skattepligtig almindelig indkomst i medfør af SSL § 4, medens der i sidstnævnte tilfælde alene vil opstå pligt til at svare arveafgift, når yderen afgår ved døden, jfr. AAL § 4e.

Om betingelserne for, at et arveforskud kan anses for at foreligge, henvises i det hele til fremstillingen foran under kapitel I.

Ved overdragelsen mellem pårørende lægges der ved beregningen af den skattepligtige særlige indkomst – eventuelt den skattepligtige almindelige indkomst – som eventuelt kan komme til at påhvile overdrageren, ifølge de gældende bestemmelser ikke vægt på den kurs på aktierne, som parterne selv ansætter i de oprettede dokumenter vedrørende overdragelsen. Man kan heller ikke uden videre regne med, at de skattelignende myndigheder ikke vil beregne særlig indkomstskat (eller almindelig indkomstskat) af fortjenesten med grundlag i den fastsatte formueskattepligtige værdi af aktierne, som jo tildels er fastsat af ligningsmyndighederne selv. Statsskattedirektoratet har i hvert fald givet udtryk for, at man ikke ved beregningen af afståelsessummen, hvor der er tale om tilsvær af særlig (eller almindelig) indkomstskat, vil føle sig bundet ved den formueskattepligtige værdi af aktierne. Man har i praksis i en række tilfælde fra statsskattedirektoratets side beregnet kurser, der svarede til det dobbelte eller det tredobbelte af den formueskattepligtige værdi af aktierne. Det kan dog også forekomme, at overdragelseskursen ansættes lavere end den formueskattepligtige værdi.

Kursens
beregning

Særlige problemer opstår ved overdragelsen af aktier i selskaber, i hvilke alle aktierne ejes af et andet selskab. Som omtalt under A fastsættes der for disse aktiers vedkommende ingen særlig kurs af statsskattedirektoratet. Imidlertid vil man ved overdragelse af sådanne datterselskabsaktier almindeligvis ikke kunne regne med, at de under afsnit A omtalte almindelige vurderingsregler lægges til grund ved beskatnin-

gen. Her må det forventes, at skattemyndighederne i højere grad vil se hen til aktiernes indre værdi. Det anføres således hos Jørgen Andersen: »Vejledning i aktieselskabsbeskatning m. v.«, s. 160, at statsskattedirektoratet i nogle tilfælde har godkendt, at en hovedaktionær ud af sit selskab køber hele aktiekapitalen i et datterselskab til en kurs, som omtrentlig svarer til den indre værdi (bogført indre værdi reguleret med differencen mellem formueskattepligtig værdi af ejendomme, henholdsvis fonds og disses bogførte værdi).

Som det fremgår af det foregående, må man ved overdragelse af aktier i familieaktieselskaber og i øvrigt i alle unoterede aktieselskaber være opmærksom på, at der vil kunne blive tale om en betydelig risiko for, at de skattelignende myndigheder, efter at dispositionen er foretaget, foretager beregning af særlig indkomstskat med et væsentligt højere beløb, end parterne har forudsat ved overdragelsen. Man må herved også tage i betragtning, at landsskatterettens og de ordinære domstoles prøvelsesret over for skønsmæssige elementer i skatteansættelserne efter lovgivningen og praksis er begrænset. Under alle omstændigheder er det naturligvis mindre tilfredsstillende for de skattepligtige, at de først, måske mange år efter at overdragelsen har fundet sted, kan få klarhed over, hvilken skat der udløses i forbindelse med overdragelsen, og det må derfor tilrådes i tvivlstilfælde at rette henvendelse til statsskattedirektoratet. Der henvises herom nærmere til det nedenfor under E om forhåndsbesked anførte.

Betinget
overdragelse

I denne forbindelse henledes opmærksomheden på, at den mulighed står åben for parterne i overdragelsen, at de i overdragelsesdokumentet indsætter en klausul om, at overdragelsen sker under forudsætning af, at aktiernes kurs ved beregningen af særlig indkomstskat for overdrageren ikke overstiger en på forhånd fastsat kursværdi. Såfremt betingelsen

ikke opfyldes, vil klausulen have den virkning, at overdragelsen må anses for ikke at have fundet sted.

I denne forbindelse kan nævnes sammenhængen med gaveafgiftsreglerne, som er afgørende for fastsættelsen af kursværdien på de overdragne aktier.

Sammenhængen med gaveafgiftsreglerne

Uden for de tilfælde, hvor en overdragelse er undergivet gaveafgiftspligt, fastsættes værdien af aktier – på samme måde som andre aktiver – ved beregning af skattepligtig almindelig indkomst og skattepligtig særlig indkomst som udgangspunkt ved et skøn, der foretages af de skattelignende myndigheder selv i sædvanlig instansfølge. Derimod fastsættes den værdi, hvoraf gaveafgift skal beregnes, i første instans af amtsskatteinspektoratet.

Det følger af henvisningerne til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, at der her principielt gælder samme regler som ved skattemyndighedens værdiansættelse af boets aktiver og passiver i dødsboer.

Heraf følger bl. a., at de gaveafgiftspligtige kan lade gaven vurdere af personer, der udmeldes af skifteretten efter forudgående begæring til denne. Værdien skal ansættes til gavsens værdi ved modtagelsen.

Om amtsskatteinspektoraternes efterprøvelse gælder det, at disse myndigheder, såfremt de finder, at værdiansættelsen i gaveanmeldelsen ikke svarer til værdien i handel og vandel på tidspunktet for gavsens modtagelse, selv kan fastsætte en værdi, som afviger fra værdiansættelsen i gaveanmeldelsen. Det udtales i skattedepartementets cirkulæreskrivelse til amtsskatteinspektoraterne af 16. februar 1970, at såfremt det skønnes formålstjenligt, bør der optages forhandlinger med parterne med henblik på at nå frem til en værdiansættelse, som kan tiltrædes. Ændringen af værdiansættelsen skal efter kildeskattelovens § 16, stk. 4, 3. punktum, ske inden 3 måneder efter gaveanmeldelsens modtagelse. Har amts-

skatteinspektoratet intet foretaget sig over for parterne ved fristens udløb, bliver værdiansættelsen bindende.

De aktiver og passiver, om hvis værdi der er uenighed, kan også af amtsskatteinspektoratet kræves vurderet efter kildeskattelovens § 16, stk. 3. Kravet om vurdering skal være fremsat over for skifteretten inden 3 måneder efter gaveanmeldelsens modtagelse, jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 4, 4. punktum. Hvis amtsskatteinspektoratet, når vurdering er foretaget, ønsker at ændre værdiansættelsen i gaveanmeldelsen, skal dette ske inden 4 uger efter, at de udmeldte mænd har afgivet deres erklæring. Vurderingsresultatet behøver således ikke umiddelbart at blive lagt til grund i afgiftsmæssig henseende. 4 ugers fristen gælder, selv om den måtte udløbe, inden der er forløbet 3 måneder fra gaveanmeldelsens modtagelse.

Er krav om vurdering fremsat inden 3 måneders fristens udløb, men foregår der stadig forhandlinger mellem amtsskatteinspektoratet og de afgiftspligtige om værdien, må skifteretten ifølge det pågældende cirkulære kunne vente med at udmelde vurderingsmændene, indtil en af parterne fremsætter ønske om at udmeldelsen foretages. Amtsskatteinspektoratet er som nævnt ikke bundet til at følge det resultat, der fremkommer ved vurderingen, men det må antages, at der skal foreligge *ganske særlige omstændigheder, hvis vurderingsresultatet skal fraviges*.

De værdier, som amtsskatteinspektoratet fastsætter ved en ændring af værdiansættelsen i gaveanmeldelsen, bliver bindende for de afgiftspligtige og for det offentlige, medmindre de afgiftspligtige klager over værdiansættelsen til landskatteretten. Klage skal ifølge SKSTL § 23 indgives inden 4 uger efter, at gaveafgiftsberegningen er meddelt de gaveafgiftspligtige. Klage kan formentlig alene indgives af de gaveafgiftspligtige, men ikke af andre.

Det understreges, at det alene er ansættelsen af gavens

værdi, der kan indbringes for landsskatteretten. I øvrigt kan *gaveafgiftsberegningen* påklages efter reglerne i arveafgiftslovens § 32, jfr. § 48, stk. 2, til finansministeriet. Klagefristen er i dette tilfælde *6 uger* regnet fra det tidspunkt, der er givet underretning om afgiftsberegningen.

Klager over værdiansættelsen eller over afgiftsberegningen medfører ikke, at forfaldstiden udskydes. Skattedepartementet kan dog give henstand med betalingen, indtil klagesagen afgøres mod, at der erlægges sædvanlige renter.

De nye regler gælder dødsfald indtruffet den 1. januar 1970 eller senere samt gaver, hvor afgiftspligten indtræder den 1. januar 1970 eller senere.

De ovenfor anførte overdragelsesproblemer vedrører alene kursansættelsen til fastsættelse af den *afståelsessum*, der skal lægges til grund ved ligningsmyndighedernes beregning af den skattepligtige særlige indkomst. Det kan imidlertid nævnes, at et beregnet tilsvarende af særlig indkomstskat i visse tilfælde kan nedsættes ved, at den skattepligtige efter indgivet andragende opnår skattemyndighedernes (skattedepartementets) tiltrædelse af, at *anskaffelseskursen* for de afhændede aktier ansættes højere end den faktiske anskaffelseskurs. Dette kan ske, hvor anskaffelsen er sket som et led i en familieoverdragelse, eller hvor det i øvrigt kan dokumenteres, at anskaffelsessummen har været kunstigt lav, men det forudsætter formentlig, at der berigtiges yderligere arve- eller gaveafgift (eventuel særlig indkomstskat), jfr. nærmere, hvad der herom er anført i kapitel IV.

Regulering af
anskaffelses-
summen

Som tidligere nævnt skal ifølge LSI § 2, stk. 1, nr. 6, ikke alene fortjeneste ved afhændelse af aktier medregnes som særlig skattepligtig indkomst, men et eventuelt konstateret tab vil kunne komme til fradrag.

Konstateret tab

Ifølge LSI § 7, stk. 6, jfr. cirkulære nr. 55 af 19. april 1967 om ændring af LSI, kan tab ved afhændelse af aktier herefter fradrages fuldt ud. Tabet skal forlods fragå i skattepligtig

særlig indkomst, men i det omfang det ikke kan rummes heri, skal det kunne overføres til fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst. Det sidste gælder naturligvis ikke tab for aktier, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej eller på et tidspunkt, der ligger mindre end 2 år forud for afståelsen. I disse tilfælde er tabet altid fuldt ud fradragsberettiget i den skattepligtige almindelige indkomst, jfr. LL § 16 C, stk. 1.

C. Overdragelsesproblemer, hvor selskabet i forbindelse med aktiernes overdragelse påtager sig forpligtelser eller indrømmer begunstigelser over for giveren, dennes enke og børn.

I forbindelse med overdragelse af aktier i familieaktieselskaber kan der erfaringsmæssigt opstå særlige spørgsmål ved fastsættelsen af de specielle vilkår, hvorunder overdragelsen skal ske.

Pensionstilsagn Det forekommer i praksis, at eksempelvis den fader, der overdrager aktier til sine børn, som et led i overdragelsen sikrer sig og den eventuelt overlevende enke et pensionstilsagn fra aktieselskabet.

Med hensyn til overdragerens beskatningsforhold i forbindelse med etableringen af et sådant pensionstilsagn gælder det, at han, og efter hans død hans eventuelt overlevende enke, vil blive skattepligtig af de årligt udbetalte pensionsydelse som skattepligtig almindelig indkomst. Derimod medfører selve pensionstilsagnets givelse ifølge praksis ikke noget skattetilsvær for den, der modtager pensionstilsagnet.

Hvis pensionstilsagnet ydes som led i løbende ansættelsesforhold, vil man ofte anse tilsagnet for »betalt« af hovedaktionæren, idet det opfattes som en del af hans lønftale med selskabet. I så fald vil ydelsens kapitalværdi være arveafgiftspligtig i hans bo. Hvis han lever i sædvanligt formuefællesskab, vil dog efter praksis halvdelen af vederlaget – arbejds-

ydelser – blive anset for ydet af den anden ægtefælles boslod, således at kun halvdelen af kapitalværdien bliver belastet med arveafgift.

Fremtræder pensionstilsagnet som en »gestus« fra aktieselskabets side, f. eks. fordi det først ydes på et tidspunkt, da indehaveren i realiteten ikke længere udfører arbejde for selskabet, finder arveafgiftsreglerne ikke anvendelse, jfr. østre landsrets dom i U.f.R. 1962, s. 391. Her havde det pågældende aktieselskab på en generalforsamling vedtaget at tillægge direktørens hustru en pensionsydelse, hvis hun overlevede ægtefællen. Da pensionstilsagnet var en gestus fra selskabets side over for direktøren, der hverken ved at give afkald på andre ydelser fra selskabet eller på anden måde havde ydet vederlag for pensionen, antoges der ikke i arveafgiftslovens § 5, stk. 1a, at være hjemmel for efter direktørens død at kræve arveafgift af pensionen.

I højesterets dom af 17. marts 1977 (U.f.R. 1977 s. 296) statuerede højesteret derimod, at der skulle betales arveafgift af kapitalværdien af enkepensionsretten, idet afdøde måtte anses for at have ydet vederlag for pensionen gennem sit arbejde og ordningen ikke var led i en almindelig pensionsordning for virksomhedens personale.

En lignende begrundelse for at enkepensionsretten omfattes af arveafgiftslovens § 5a benyttes i østre landsrets dom af 14. juni 1978, men det udtales her, at der intet findes til hinder for at enkepensionsretten indgår i det uskiftede bo. Den sidst nævnte dom er ved manuskriptets afslutning under påanke til højesteret.

Med hensyn til selskabets beskatningsforhold bemærkes, at de løbende ydelser til pension til overdrageren eller hans eventuelle enke – idet det stadig forudsættes, at pensionsordningen kommer til eksistens som et led i overdragelsesaftalen vedrørende aktierne – næppe vil være fradragsberettiget for selskabet, såfremt der ikke i selskabet er andre ansatte, der

Virkningerne
for selskabet

får pension eller har fået tilsikret en pensionsordning, jfr. Jørgen Andersen: »Vejledning i aktieselskabsbeskatning m. v.«, s. 152f.

Nyeste praksis er dog i sådanne tilfælde inde på at indrømme selskabet fradragsret efter reglerne i LL § 14, stk. 2, mod at ydelsens kapitaliserede værdi beskattes som en almindelig indkomstskattepligtig udlodning fra selskabet til den ydelsesberettigede.

Hvis der findes andre ansatte i selskabet, som er pensionerede, eller for hvem der er oprettet en pensionsordning, vil man se på, om hovedaktionærpensionen overstiger, hvad der er rimeligt i forhold til de pågældende andre medarbejderes aktuelle pension, henholdsvis den pension som deres pensionsordning til sin tid vil give dem.

Det omtales af Jørgen Andersen l. c., at flere tilfælde af den sidstnævnte type er forekommet med hensyn til enkepension, og her bedømmes tilsvarende den aktuelle enkepensions rimelighed i forhold til enkepensioner – aktuelle eller eventuelle – som opnås for andre i selskabet ansatte.

Som et typisk eksempel – ganske vist fra før pensionsbeskatningslovens tid – kan nævnes østre landsrets dom af 18. april 1962 (U.f.R. 1962, s. 724), hvor det statueres, at en pensionsydelse til det pågældende aktieselskabs hovedaktionær, som var enke efter selskabets stifter og direktør, ikke var fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen. Landsretten lagde vægt på, at den pågældende pensionsydelse var vedtaget efter selskabets stiftelse og ikke var led i en almindelig pensionsordning. Der kan også henvises til LSR 1965 nr. 89.

For aktiernes modtagere – børnene – vil pensionstilsagnet ikke medføre noget skattemæssigt problem.

Tegning til
pari kurs

Det forekommer undertiden, at en vis overførelse til næste generation sker ved, at hovedaktionæren ved udvidelse af selskabets aktiekapital overlader det til børnene at tegne aktier til pari kurs, selv om aktiernes indre værdi er væsentlig

højere. I så fald vil børnene kunne blive gaveafgiftspligtige af begunstigelsens værdi, i tvivlstilfælde vurderet af vurderingsmænd som foran anført, medens hovedaktionæren vil blive beskattet på tilsvarende grundlag efter reglerne for salg af tegningsrettigheder. Der henvises herom i øvrigt til højesterets dom i U.f.R. 1958, s. 1164, der er nærmere omtalt i kapitel II under spørgsmålet om, hvorvidt beskatning forudsætter »animus donandi«, og afgørelse fra skattedepartementet refereret i RR skattemæssige meddelelser 1965, s. 59, samt Skattepolitisk Oversigt 1965, s. 300. Endelig henvises til højesterets dom i U.f.R. 1951, s. 774.

Ved overdragelse i familieforhold forekommer det ikke sjældent, at overdrageren tager forbehold om tilbagekøbsret til samme kurs som den, der gjaldt ved overdragelsen. På grund af familieforholdet kan man ikke ubetinget regne med, at en sådan tilbagekøbsret vil blive anerkendt af skattemyndighederne, hvis aktiernes kurs måtte være steget, siden forbeholdet om tilbagekøbsretten blev taget. I almindelighed sker beskatning dog ikke, hvis den oprindelige afhændelse med tilbagekøbsret må sidestilles med en transport til sikkerhed, jfr. Colding og Dyhr: »Lov om særlig indkomstskat m. v.«, s. 119.

Tilbagekøbsret

D. Modtagerens eventuelle videreoverdragelse af aktierne.

Den omstændighed, at erhvervelse af formuegoder ved arv eller gave sidestilles med køb, får også betydning ved den senere eventuelle afhændelse af aktierne.

Arvingens
videresalg af
aktierne

Herom bestemmes det i LSI § 5, stk. 1, at hvis et afhændet formuegode er erhvervet ved arv, arveforskud eller gave, benyttes den værdi, der er lagt til grund ved beregningen af arveafgift, gaveafgift eller indkomstskat af erhvervelsen som udgangspunkt for beregningen af fortjenesten eller tab ved afhændelsen. Har erhvervelsen ikke været afgifts- eller indkomstskattepligtig, anvendes det pågældende formuegodes

værdi i handel og vandel på erhvervelsestidspunktet som udgangspunkt. Der kan iøvrigt herom henvises til skattedepartementets cirkulære nr. 79 af 30. maj 1958, pkt. 12.

E. Forhåndsbesked.

Forhåndsbesked
ikke bindende

Ved overvejelse i forbindelse med påtænkte gavedispositioner over aktier i familieaktieselskaber har man mulighed for at opnå en forhåndsudtalelse vedrørende kursens beregning fra statsskattedirektoratet. Anmodning om en sådan udtalelse skal stiles til statsskattedirektoratet, Meldahlsgade 5, 1613 København V. Forhåndsudtalelsen, som afgives gebyrfrit, er ikke bindende for de underordnede skattelignende myndigheder, men vil dog i almindelighed blive fulgt af disse. Den omstændighed, at forhåndsbeskeden ikke er bindende, er naturligvis en ulempe for de skattepligtige.

I visse tilfælde, f. eks. hvor overdragelsen finder sted henimod slutningen af et regnskabsår, vil statsskattedirektoratet vægre sig ved at afgive en forhåndsudtalelse, idet direktoratet ønsker at gøre sig bekendt med det endelige af generalforsamlingen godkendte årsregnskab, før udtalelsen afgives. I så fald vil der som ovenfor omtalt under B være den mulighed, at man lader overdragelsen ske under forudsætning af, at aktiernes kurs ved beregningen af særlig indkomstskat for giveren ikke overstiger en på forhånd fastsat kursværdi.

Bindende
forhåndsbesked

Svaret på forespørgslen er som nævnt ikke bindende for de underordnede ligningsmyndigheder. Bindende forhåndsbesked findes i dansk skatteret kun inden for et begrænset område, nemlig i dødsboskattesager. Selv om bestemmelserne falder uden for emnet for denne artikel, skal de kort beskrives nedenfor.

Reglerne om *tilkendegivelse af forhåndsbesked*, som er bindende såvel for det offentlige som for de private, medmindre den påklages, findes i kildeskattelovens § 33 A. Baggrunden for forhåndsbeskedinstituttet er reglen i stk. 3 i den nævnte

lovbestemmelse, hvori det udtales, at de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid, anskaffelsessum, regulering af denne samt med hensyn til spørgsmålet, om aktivitet er anskaffet i spekulationshensigt eller som led i afdødes eller den længstlevende ægtefælles næringsvej, der lægges til grund for skattemyndighedens beregning af passivposter, anses for bindende fastslået *også med henblik på arvingens, ægtefællens eller legatærens senere afskrivning på aktivet og med henblik på beskatning ved hans senere salg af aktivet.*

Den egentlige hjemmel for instituttet findes i bestemmelsens stk. 4, hvorefter et dødsbo under skiftebehandlingen kan indhente forhåndsbesked fra skattemyndigheden om de i stk. 3 nævnte omstændigheder. Boet kan endvidere indhente forhåndsbesked om, hvorvidt én- eller tofamilieshuse og ejerlejligheder, der tilhører boet, før dødsfaldet kunne være solgt skattefrit efter § 2 A i lov om særlig indkomstskat m. v. Det sidste skyldes, at der er indsat en bestemmelse (§ 18 A) i lov om særlig indkomstskat m. v., hvorefter fortjeneste ved et dødsbos salg af én- og tofamilieshuse og ejerlejligheder ikke skal medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst for boet, hvis ejendommen før dødsfaldet kunne være solgt skattefrit efter § 2 A.

F. Konvertible obligationer og gældsbreve.

Ved lov nr. 370 af 13. juni 1973 om aktieselskaber og lov nr. 371 af samme dato om anpartsselskaber indførtes begrebet konvertible obligationer og gældsbreve. Begreb
Reglerne indeholdes i førstnævnte lovs §§ 41-43 og sidstnævnte lovs § 25. Reglerne går ud på etablering af låneforhold, der giver långiveren ret til at konvertere sin fordring i aktieselskabet eller anpartsselskabet til henholdsvis aktier og anparter.

Hensigten med optagelse af de nævnte lån vil almindeligvis være at give långiveren mulighed for imod en forholdsvis lav rente til gengæld at blive tilsikret andel i selskabets eventuelle

overskud på et senere tidspunkt. Långiveren kommer således i besiddelse af såvel en fordring på selskabet som en tegningsret, hvilket selvsagt får skattemæssige konsekvenser.

- Lovhjemlen I. Reglen i aktieselskabslovens § 41 går ud på, at generalforsamlingen kan træffe beslutning om optagelse af lån mod obligationer eller andre gældsbreve, der giver långiveren ret til at konvertere sin fordring til aktier i selskabet. Sådant lån kan ikke optages med et større beløb end halvdelen af aktiekapitalen på det tidspunkt, beslutningen træffes (stk. 1). Den
- Aktieselskaber nævnte beslutning forudsætter en ændring af selskabets vedtægter og er derfor ifølge § 78 kun gyldig, såfremt den tiltrædes af mindst $\frac{2}{3}$ såvel af de afgivne stemmer som af den på generalforsamlingen repræsenterede stemmeberettigede aktiekapital. Beslutningen skal i øvrigt opfylde de yderligere forskrifter, som vedtægterne måtte indeholde samt de særlige regler i § 79. Der konstitueres ikke nogen pligt for långiveren til at konvertere sin obligation til aktier; hvis hans interesse i konvertering er bortfaldet, har han ret til ved forfaldstid i stedet at kræve lånet tilbagebetalt. Der er intet til hinder for, at forfaldstiden kan afvige fra det tidspunkt, hvor der kan kræves konvertering.

I generalforsamlingens beslutning skal fastsættes de nærmere lånevilkår og regler for ombytningen. Endvidere skal generalforsamlingens beslutning indeholde bestemmelse om långiverens retsstilling i tilfælde af kapitalforhøjelse, kapitalnedsættelse, udstedelse af nye konvertible gældsbreve eller opløsning, herunder fusion, forinden konvertering finder sted. Med hensyn til beslutningen om optagelse af lånet og fortegningsretten finder bestemmelserne i §§ 29-31, § 32, stk. 1, nr. 1-5, og stk. 2 og 3, samt § 33 tilsvarende anvendelse (stk. 2).

Samtidig med den i stk. 1 omhandlede beslutning skal generalforsamlingen i vedtægterne optage en bemyndigelse for

bestyrelsen til at forhøje aktiekapitalen med det beløb, som ombytningen forudsætter. Bemyndigelsen skal indeholde bestemmelse om de i § 32, stk. 1, nr. 2, 7 og 8, samt stk. 2 og 3 omhandlede forhold (stk. 3). Bemyndigelsesbestemmelsen omfatter ikke nogen adgang for generalforsamlingen til at bemyndige bestyrelsen til selve beslutningen om optagelse af konvertible lån, jfr. stk. 1.

Hvis det beløb, der er indbetalt for et gældsbrev, er mindre end det pålydende beløb af den eller de aktier, hvormed gældsbrevet ifølge lånevilkårene skal kunne ombyttes, må ombytningen kun gennemføres, såfremt forskellen dækkes ved indbetaling af selskabets frie egenkapital (stk. 4). Reglen er således til hinder for, at aktierne udstedes til underkurs.

I § 42 hedder det, at beslutning i henhold til § 41 inden 14 dage skal anmeldes til Aktieselskabsregisteret. Anmeldelsen skal indeholde oplysning om det beløb, som aktiekapitalen ved ombytning kan forhøjes med, samt om den tid inden for hvilken ombytning kan ske (stk. 1).

Når tiden for ombytningen er udløbet, skal bestyrelsen straks anmelde til Aktieselskabsregisteret, hvor mange gældsbreve der er blevet ombyttet til aktier. Er ombytnings-tiden længere end tolv måneder, skal bestyrelsen senest én måned efter udløbet af hvert regnskabsår anmelde, hvor mange gældsbreve der i årets løb er blevet ombyttet til aktier. Når registrering har fundet sted, anses aktiekapitalen for forhøjet med den samlede pålydende værdi af disse aktier (stk. 2). Der stilles ikke krav om revisorerklæring i henhold til § 33, stk. 2, om konverteringens forsvarlighed, og der er ingen regler om benyttelse af tegningsliste ved den endelige konvertering inden for ombytningstiden.

Bestyrelsen kan foretage de ændringer af vedtægterne, som er en nødvendig følge af kapitalforhøjelsen (stk. 3).

I § 43 siges det, at generalforsamlingen eller bestyrelsen efter dennes bemyndigelse kan træffe beslutning om opta-

gelse af lån mod obligationer eller andre gældsbreve med ret til rente, hvis størrelse helt eller delvis er afhængig af det udbytte, selskabets aktier afkaster, eller af årets overskud. En sådan beslutning kræver ikke vedtægtsændring og må således af generalforsamlingen kunne træffes med simpelt flertal.

Anparts-
selskaber

II. I anpartsselskabsloven findes reglen som anført i § 25. Det siges her, at generalforsamlingen med den stemmeflerhed, som kræves til forhøjelse af indskudskapitalen kan træffe beslutning om optagelse af lån mod gældsbrev, der giver långiveren ret til at konvertere sin fordring til anparter i selskabet og af lån mod gældsbrev med ret til rente, hvis størrelse helt eller delvis er afhængig af det udbytte, selskabets anparter afkaster eller af årets overskud.

Lige så lidt som, hvad der gælder med hensyn til aktieselskaber, kan långiveren ikke pålægges pligt til at lade sit tilgodehavende konvertere til anparter, og han er på samme måde som beskrevet foran berettiget til at kræve lånet tilbagebetalt ved forfaldstid, som nødvendigvis ikke behøver at være sammenfaldende med det tidspunkt, hvor konvertering kan kræves. Såfremt generalforsamlingen beslutter at optage lån mod gældsbrev med ret til rente, hvis størrelse helt eller delvis er afhængig af selskabets udbytte eller årsoverskud, kræver dette i modsætning til, hvad der er anført ovenfor med hensyn til aktieselskaber, en generalforsamlingsbeslutning med den stemmeflerhed, som kræves til forhøjelse af indskudskapitalen. Reglen er således strengere end den tilsvarende i § 43 i aktieselskabsloven. Optagelse af konvertible lån i anpartsselskaber skal her anmeldes til Aktieselskabsregisteret, men oplysning skal gives i en note til regnskabet, jfr. også bemærkningerne til det oprindelige lovforslag, hvori det bl. a. hedder:

Aktielovforslagets kapitel 6 indeholder nærmere regler om aktieselskabers optagelse af lån mod udstedelse af obli-

gationer eller andre gældsbreve, som er konvertible eller udbyttegivende. Der kan ikke ses helt bort fra, at også anpartsselskaber kan have behov for at optage lån på lignende vilkår. Optagelsen af en kort bestemmelse om disse lån i forslagens § 25 er fundet nødvendig for at undgå, at tavshed på dette punkt ville blive opfattet som et forbud mod, at anpartsselskaber efter omstændighederne fremskaffer kapital på sådanne vilkår. De nærmere bestemmelser i aktielovforslaget er imidlertid næppe egnede til overførelse på anpartsselskaber. I forslagens § 25 er derfor alene sagt, at optagelse af sådanne lån kræver generalforsamlingsbeslutning. Har et anpartsselskab optaget et lån af denne karakter, skal selskabet efter forslagens § 77, stk. 1, der henviser til reglen i § 105, nr. 4, i aktielovforslaget, give nærmere oplysninger om lånet i en note til årsregnskabet.

En tilbundsående uddybning af de her henhørende bestemmelser i de to love findes i de kommenterede udgaver af lovene ved Bent Gresvenge, Viggo Larsen og Axel Roelsen (Gad, København 1974).

III. Den skattemæssige stilling.

Spørgsmålet er især, om denne form for værdipapirer, der kan omsættes ligesom aktier eller obligationer, skattemæssigt skal behandles som obligationer eller som aktier eller på anden måde i tiden mellem udstedelsen og konverteringen.

Den retlige
kvalifikation

I statsskattedirektoratets instruktionsforedrag for januar 1975 blev lagt til grund, med støtte i en udtalelse i 1964 fra skattedepartementet, at aktionærbeskatningsreglerne måtte komme i betragtning, eftersom der som nævnt er tale om, at køberen af den konvertible obligation erhverver ikke blot en obligation, men tillige en tegningsret (= konverteringsretten) til aktier.

Det har også været diskuteret, hvordan der bør gøres op ved køb og salg af en konvertibel obligation, når man går ud

fra, at en del af kursgevinsten eller -tabet ved et salg vedrører obligationen som sådan, medens resten falder på værdien af tegningsretten. Det har været antaget, at det alene var værdien af tegningsretten, der skulle benyttes skattemæssigt og altså måtte udfindes i såvel købs- som salgssituationen, medens den del af fortjenesten/tabets, som ved salg falder på obligationen som sådan, for de fleste skatteydere ikke ville påvirke den skattepligtige indkomst.

Det har herefter været statsskattedirektoratets opfattelse, at i princippet måtte det være rigtigst at opdele købsprisen eller salgsprisen efter en egentlig vurdering, selv om denne måtte være skønsmæssig.

Spørgsmålet
om skattepligt
for kursgevinst

Landsskatteretten har fornylig i to kendelser givet udtryk for, at retten ikke deler statsskattedirektoratets opfattelse, idet retten har udtalt, at det må anses for tvivlsomt, om de i lov om særlig indkomstskat nedfældede regler om aktionærbeskatning kan bringes i anvendelse på konvertible obligationer og retten til tegning af disse. Kendelserne er begge af 1. september 1978 (1978-2-901 og 1978-2-902).

Den ene af sagerne drejede sig om en højesteretssagfører, der var blevet beskattet af avance ved salg af tegningsret til konvertible obligationer i et aktieselskab med 11.074 kr. Det fremgik af sagen, at selskabet i 1975 udbød et 12 % konvertibelt obligationslån til tegningskurs 100 med fortrinsret for selskabets aktionærer, at klageren i november 1975 afhændede den ham som aktionær tilfaldende tegningsret for 11.969 kr., og at han ikke havde medregnet dette beløb ved opgørelsen af den særlige skattepligtige indkomst for året 1975. Skatterådet havde anset ham for særlig indkomstskattepligtig af avancen, idet salget ansås for omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 7, i lov om særlig indkomstskat m. v. om beskatning af fortjeneste ved afståelse eller afhændelse af tegningsretten til aktier, andelsbeviser o.l. værdipapirer. Klageren gjorde på sin side gældende, at der ikke var tale om

et salg af aktier, og at der ikke fandtes hjemmel for at beskatte salg af konvertible obligationer eller tegningsretten til sådanne.

Statsskattedirektoratet havde opgjort avancen efter reglerne i lovens § 7, stk. 2, om delafståelse af en aktiebeholdning til 17.371 kr., idet direktoratet gjorde gældende, at konvertible obligationer i det hele måtte sidestilles med tegningsret til aktier. Statsskattedirektoratet anførte, at uanset at de i lovgivningen optagne regler om beskatning ved afståelse m.v. af aktier, andelsbeviser o.l. værdipapirer ikke omtaler beskatning ved afståelse af konvertible obligationer eller retten til tegning af sådanne papirer, må forudsætningerne for bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 7, stk. 2, medføre, at aktionærbeskatningsreglerne også må finde anvendelse på konvertible obligationer.

Landsskatteretten bemærkede, at aktionærbeskatningsreglerne indførtes i lov nr. 256 af 11. juni 1960, og at der ikke i lovens forarbejder eller i folketingets forhandlinger om lovforslaget var holdepunkter for at antage, at konvertible obligationer, der udgør en mellemform mellem lån og aktier, har været medinddraget i overvejelserne. Det måtte herefter anses for tvivlsomt, om de i lov om særlig indkomstskat forekommende regler om aktionærbeskatning kan bringes i anvendelse på konvertible obligationer og retten til tegning af disse. Herved bemærkedes, at der først i lov nr. 370 af 13. juni 1973 om aktieselskaber, kapitel 6, er lovgivet om konvertible obligationer, i øvrigt uden omtale af den skattemæssige behandling af disse. Efter rettens formening måtte det endvidere stille sig usikkert, om det er praktisk muligt at anvende de i lov om særlig indkomstskat foreskrevne aktiebeskatningsregler konsekvent på den omhandlede tegningsret til konvertible obligationer.

Som følge af disse betragtninger fandt landsskatteretten ikke, at der efter de gældende lovregler var tilstrækkeligt sik-

kert grundlag for at beskatte den af klageren opnåede avance ved salg af tegningsret til konvertible obligationer i det pågældende aktieselskab, og den påklagede ansættelse blev nedsat i overensstemmelse med klagerens påstand.

Den anden sag vedrørte en direktør, som klagede over, at skatterådet ikke fuldt ud havde godkendt det af ham ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradragne tab på 86.820 kr. ved afståelse af nominelt 180.000 kr. aktier i et aktieselskab. Det fremgik af denne sag, at klageren i marts 1974 var ejer af 180.000 kr. aktier i selskabet, der i 1974 udbød et 12% konvertibelt obligationslån til tegningskurs 105 med fortrinsret for selskabets aktionærer. Klageren tegnede i april 1974 konvertible obligationer i selskabet til nominelt 80.000 kr. for ialt 92.721 kr., idet der var et tillæg på 8.721 kr. for køb af yderligere tegningsret. Den 28. november 1974 afhændede klageren hele sin aktiepost på 180.000 kr., medens han beholdt de konvertible obligationer. Han havde ved opgørelsen af den almindelige indkomst opgjort tabet ved salget af disse aktier som forskellen mellem anskaffelsessummen, 314.599 kr., og afståelsessummen efter fradrag af omkostninger, 227.779 kr. eller til 86.820 kr. uden at tage hensyn til de i april 1974 tegnede konvertible obligationer.

Skatterådet havde ment, at klageren ved opgørelsen af tabet i forbindelse med afståelsen af aktierne skulle medregne de nævnte obligationer, idet man anså salget af aktierne som alene en delafhændelse af hele aktiebeholdningen. Skatterådet havde herefter beregnet tabet til 59.002 kr. og havde derfor forhøjet klagerens skattepligtige almindelige indkomst med 27.818 kr.

Over for landsskatteretten gjorde klageren gældende, at aktionærbeskatningsreglerne ikke kunne anvendes for så vidt angik de omhandlede konvertible obligationer, idet der vedrørende aktieselskabets konvertible obligationslån for 1974 var tale om et reelt låneforhold, og at dette var accepte-

ret af skattemyndighederne, da der ikke var krævet erlagt kapitaltilførselsafgift. Endvidere henviste klageren til, at konverteringsretten var integreret i obligationerne som en særlig rettighed, der ikke kunne adskilles fra fordringen ifølge obligationen, at der ikke i obligationernes levetid kunne skønnes over værdien af den til obligationen knyttede konverteringsret, og at skattemyndighederne selv betragtede disse værdipapirer som obligationer, idet disse i de årlige meddelelser vedrørende kursværdien af værdipapirer var opført særskilt under obligationer.

Statsskattedirektoratet, der under sagens behandling opgjorde klagerens fradragsberettigede tab til 48.872 kr. og samtidig indstillede klagerens indkomstansættelse forhøjet med yderligere 10.130 kr., gjorde med samme argumentation som i ovenstående sag gældende, at konvertible obligationer i det hele måtte sidestilles med tegningsret til aktier.

Landsskatteretten fandt på samme måde og med samme begrundelse som i den ovenstående sag, at det måtte anses for tvivlsomt, om reglerne om aktionærbeskatning kunne bringes i anvendelse på konvertible obligationer, og det måtte være usikkert, om det er praktisk muligt at anvende aktiebeskatningsreglerne konsekvent på de konvertible obligationer. Som følge heraf statuerede landsskatteretten, at man ikke fandt, at der efter de gældende lovregler var tilstrækkeligt sikkert grundlag for at korrigere det af klageren opgjorte tab ved aktiesalg, 86.820 kr., og den påklagede ansættelse blev herefter nedsat som påstået af klageren.

IV. Litteratur.

Emnet har som tidligere berørt været flittigt behandlet i den skattefaglige litteratur. Der kan især henvises til Skattepolitisk Oversigt 1974, nr. 3, side 92 (I. A. Strobel), 1974, nr. 8, side 326 (Lise Andersen) og side 331 (I. A. Strobel), Ugeskrift for Retsvæsen B 1975, side 245, Ugeskrift for Retsvæsen

Litteratur

1976, side 1642 og 1653, Skattepolitisk Oversigt 1976, side 89 og side 104 (I. A. Strobel), Revision og Regnskabsvæsen 1977, side 64 (Tage Arnkjær), samt Skattepolitisk Oversigt 1978, side 226 (I. A. Strobel).

KAPITEL VII

Frigørelses- og afståelsesafgift

I 1969 gennemførtes ved by- og landzonenloven med virkning pr. 1. januar 1970 en opdeling af landet i byzone, sommerhusområde og landzone. Denne planlovgivning blev fulgt op af kommunalplanloven fra 1975, der med en indbygget overgangsordning trådte i kraft den 1. februar 1976. Samtidig med zonelovens gennemførelse vedtoges med virkning ligeledes pr. 1. januar 1970 lov om frigørelsesafgift m. v. af fast ejendom, der efter en mindre ændring ved lov nr. 255 af 4. juni 1970 foreligger i den gældende lovbekendtgørelse nr. 301 af 12. juni 1970.

Planlovgivning –
skattelovgivning

Tanken med gennemførelsen af by- og landzonenloven var at sikre en planmæssig udvikling af bebyggelsen gennem en rationel økonomisk investering i bygge- og bymodning, at sikre et passende udbud af byggejord, og at medvirke til at bebyggelse sker i overensstemmelsen med befolkningens rekreative interesser. Opdelingen af landet i de 3 nævnte zoner betød desuden en planlægningsmæssig forenkling, idet dog lovens geografiske inddelinger – ajourført ved lovbekendtgørelse nr. 494 af 19. september 1975 – baseredes på den hidtil gældende opdeling af landet. Områder udlagt eller disponeret til byzone og sommerhusområder og områder, som i henhold til bygningsvedtægter var udlagt i byggeområder, blev overført til byzone eller sommerhusområder, medens resten af landet blev udlagt i landzone.

Da det som nævnt er tanken at sikre tilstrækkelig bygge-

jord, er der behov for løbende justeringer af zoneinddelingen, og sådanne justeringer sker i henhold til kommuneplanloven gennem lokalplaner tilblevet i overensstemmelse med regionsplanen eller i en overgangsperiode – indtil regionsplanerne foreligger – i henhold til de såkaldte § 15-rammer.

Da der oftest er væsentlig forskel på værdien af et areal beliggende i landzone og arealer i byzone eller sommerhusområde, vil der ved sådanne zoneoverførelser som oftest ske en værdiforøgelse af jorden, og det er en del af denne værdiforøgelse, der søges inddraget gennem reglerne i lov om frigørelsesafgift m. v.

Oversigtsrids
over fremgangs-
måden ved
beregning af
frigørelses- og
afståelsesafgift

Lovens princip kan kort skitseres som følger. Når en landbrugsejendom m. v. overføres fra landzone til byzone eller sommerhusområde, bliver ejeren frigørelsesafgiftspligtig. Frigørelsesafgiften svares af forskellen mellem ejendommens seneste vurdering inden overførelsen og en vurdering foretaget umiddelbart efter overførelsen, den såkaldte § 4A-vurdering (vurderingen foretages i henhold til VURDLs § 4A). Forinden beregningen foretages, reduceres ejendomsværdien inden zoneinddragelsen dog med den merværdi af jorden, som følger af forventningen om ejendommens bedre økonomiske udnyttelse, såfremt denne har manifesteret sig i et ansat differencebeløb. Differencebeløbet fratrækkes altså ejendomsværdien, der herefter er reduceret til værdien efter VURDLs regler af en ejendom beliggende i »det åbne land«. Der lægges derpå 50 % til den reducerede ejendomsværdi, og det herefter fremkomne beløb udgør basisbeløbet, der fratrækkes slutbeløbet – § 4A-vurderingen – hvorved ejendommens frigørelsesværdi fremkommer.

I frigørelsesværdien kan efter ejerens begæring fratrækkes et eventuelt værditab på bygninger m. v., der er opstået inden det tidspunkt, der er bestemmende for fastsættelse af basisbeløbet. Sagt på en anden måde, har forventningen om ejendommens zoneinddragelse betinget en merværdi af jorden –

der finder udtryk ved ansættelsen af et differencebeløb, idet disse værdier holdes uden for grundværdiansættelsen og dermed fra grundbeskatningen – vil denne forventning betyde, at værdien af det landbrugsmæssige produktionsapparat (avlsbygningerne) reduceres eller forsvinder, hvilket indebærer, at disse værdier ikke er med i basisbeløbet. Var der ikke mulighed for at fradrage værditabet, ville ejeren altså blive beskattet af merværdien af jorden, men uden reduktion af det tab, som samtidigt er påført ham.

Frigørelsesværdien reduceret med værditab og med mellem basis- og slutbeløbet afholdte forbedringsomkostninger beskattes med 40% af de første 200.000 kr. og med 60% af beløbet, der overstiger 200.000 kr.

Da de offentlige vurderinger – også § 4A-vurderingerne – altid foretages efter prisforholdene ved den seneste almindelige vurdering, p.t. efter prisforholdene ved 16. alm. vurdering pr. 1. april 1977, har frigørelsesafgiften karakter af en a conto skat, idet hele værdistigningen ikke bringes ind under denne beskatning. Derfor, og fordi vurderingerne beror på et skøn, er frigørelsesafgiften overbygget med afståelsesafgiften. Afståelsesafgift svares ved 1.-gangssalg af ejendomme, der forinden er blevet frigørelsesafgiftspligtige, og afgiften beregnes af forskellen mellem afståelsesvederlaget og slutbeløbet tillagt senere forbedringsudgifter afholdt efter § 4A-vurderingen. Denne forskel beskattes med 60%.

Ejendomme beliggende i landzone, der *benyttes* til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantager og som indtages i byzone eller sommerhusområde bliver, bortset fra jordrentepligtige ejendomme, frigørelsesafgiftspligtige, jfr. lovens § 1. Bliver en del af en ejendom inddraget, bliver denne del afgiftspligtig.

Hvilke
ejendomme
bliver
frigørelsesaf-
giftspligtige

For at hindre omgåelse, bliver ligeledes ejendomme, der pr. 1. august 1969 – tidspunktet for 14. alm. vurdering – anvendtes til nævnte formål, afgiftspligtige, selv om de på ind-

dragelsestidspunktet henligger ubenyttede, eller nu er tilplantede, uden at der er lyst fredskovspligt på ejendommen.

Det er i henseende til frigørelsesafgiftspligten underordnet, om ejendommen er erhvervet i nærings- eller spekulationshensigt.

Ved afgørelsen af, om ejendommen anvendes til landbrug m. v. tages udgangspunkt i vurderingsmyndighedernes (korrekte) klassificering af ejendomme, jfr. § 33, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 363 af 1. juli 1976, VURDL, og jfr. skatteministeriets cirkulære af 24. august 1970.

Ved vurderingsmyndighedernes afgørelse af, hvilke ejendomme der kan henføres til de 4 ejendomstyper tages ifølge LDs cirkulære af 16. april 1974 om vurderingsmyndighedernes opgaver i forbindelse med frigørelsesafgift m. v. af fast ejendom, hensyn til om jorden faktisk anvendes til produktion af afgrøder, herunder græsning. Også klitarealer henføres til landbrugsejendomme m. v., hvis de ligger i tilknytning til en sådan ejendom, og det samme gælder arealer til juletræsdyrkning og mindre skov- og plantagearealer, som indgår som et naturligt led i en landbrugsejendoms drift. Også specialiserede landbrug som hønserier, anderier, hestestutterier og fællesstalde henregnes til landbrug.

Derimod anses egentlige erhvervsmæssigt drevne skove og plantager ikke som landbrug m. v., og det samme gælder klit- og hedearealer, der ikke ligger i tilknytning til landbrugsejendomme m. v.

Dambrug, silopakhuse, korntørrerier, maskinstationer, rideskoler og pelsdyrfarme anses ikke som landbrug m. v., og det samme gælder arealer, der er inddraget til erhvervsmæssig udnyttelse af forekomster i jorden.

Skatteministeriet har i en afgørelse (Skd. Medd., 1971, nr. 51) anset et fællesareal, et grønt område, i landzone for omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1 og LD har anset et 5 ha stort lyngareal, ud af et zoneinddraget samlet areal på

14 ha, for afgiftspligtigt (RR 1973, side 28 i Skattemæssige meddelelser).

I øvrigt anses ejendomme for undtaget for frigørelsesafgiftspligten, hvis amtsrådet (hovedstadsrådet) i henhold til by- og landzonelovens §§ 7 og 8, om opførelse af andet end landbrugsbygninger og anvendelse af ejendommen til andet end landbrugsformål, forinden inddragelsen således har dispenseret fra landzonebåndet, og ejeren har taget skridt til at udnytte dispensationen inden inddragelsen. I LSR 1978, 124, fandt landsskatteretten ikke betingelserne i henhold til disse regler opfyldt.

Endelig anses inden 1. januar 1970 til bymæssig eller sommerhusmæssig anvendelse »disponerede« arealer for undtaget fra frigørelsesafgiftspligten. Bestemmelsen findes i lovens § 19 A, men har næppe i dag den store betydning.

Frigørelsesafgiftspligten indtræder den dag, en landbrugs- ejendom m. v. inddrages i byzone eller sommerhusområde.

Hvornår
indtræder
afgiftspligten

Inddragelse i byzone eller sommerhusområde anses for sket pr. datoen for 1. indrykning i dagspressen af en af kommunalbestyrelsen endelig godkendt lokalplan, eller hvor inddragelsen sker i henhold til ældre lovgivning, da fra meddelelsen i Statstidende af planens (vedtægtens) godkendelse i miljøministeriet eller planstyrelsen.

Der henvises i denne forbindelse til skattedepartementets bekendtgørelse af 24. august 1970 og dettes ændringsbekendtgørelse nr. 171 af 28. april 1977.

Ifølge lovens § 1, stk. 4, påhviler afgiften den der ved afgiftens indtræden – d.v.s. pr. datoen for zoneinddragelsen – har tinglyst adkomst til ejendommen, medmindre ejendommen er overdraget til en anden, og denne handel ikke hæves.

Hvem påhviler
afgiften

Hovedreglen er altså, at den tinglyste ejer pr. dagen for zoneinddragelsen skal bære afgiften. Som tinglyst ejer anses den, der har en ubetinget lyst adkomst til ejendommen eller den, der har en betinget lyst adkomst til ejendommen, d.v.s.

en adkomst, der alene er betinget af købesummens betaling. Er handlen betinget af andet end købesummen, vil et eventuelt lyst overdragelsesdokument alene i tinglysningsmæssig henseende være en byrde på ejendommen, og den pågældende vil heller ikke i afgiftsmæssig henseende blive anset som tinglyst ejer.

Hvis imidlertid ejendommen ved en endelig og bindende aftale er afstået til en anden, f. eks. ved en slutseddel eller ved et skøde betinget af andet end købesummens betaling, påhviler afgiften den, der ejer ejendommen ifølge aftalen. Hæves aftalen, falder pligten tilbage på den, der har tinglyst adkomst på ejendommen på det relevante tidspunkt.

Man kan altså sige, at lovens regel er, at man så vidt muligt lader afgiften følge de faktiske ejerforhold, men således at der altid er et håndfast kriterium at falde tilbage på.

I øvrigt fremgår det af skattedepartementets cirkulære af 24. august 1970, at afgiften svares af personer, selskaber, foreninger m. v. og dødsboer, uanset om de er skattepligtige. Også staten og kommunerne er afgiftspligtige, og afgiften skal også svares, selv om ejendommen er erhvervet som led i næring eller i spekulationshensigt, og fortjenesten dermed ved et senere salg bliver indkomstbeskattet. I disse tilfælde vil frigørelsesafgiften dog være en fradragsberettiget driftsudgift.

Endelig skal det nævnes, at frigørelsesafgiften ikke er en egentlig ejendomsskat. Afgiften nyder således ikke ejendomsskatternes hæftelsesprivilegium – jfr. tinglysningslovens § 4 og § 2 i amtsstueforordningen af 8. juli 1840 – og hviler således ikke utinglyst på ejendommen foran anden pantgæld. Henstandsbeløbene, jfr. nedenfor, skal da også sikres gennem skadesløsbreve i ejendommen.

Hvorledes
beregnes
afgiften

Der henvises indledningsvis til den summariske gennemgang i indledningen af nærværende kapitel.

Efter lovens § 2 svares frigørelsesafgiften af frigørelsesvær-

dien, som udgør det beløb, hvormed slutbeløbet overstiger basisbeløbet. Slutbeløbet udgøres af den 1. vurdering efter ejendommens inddragelse i byzone eller sommerhusområde, normalt vurderingen efter VURDLs § 4A, der foretages uden for de sædvanlige vurderingsterminer, men hvis zoneinddragelsen ligger umiddelbart inden en sædvanlig omvurderingstermin eller terminen for en almindelig vurdering, d.v.s. umiddelbart inden 1. april, da udgøres slutbeløbet af denne vurdering, der træder i stedet for § 4A-vurderingen.

Basisbeløbet beregnes som altovervejende hovedregel ved at reducere ejendomsværdien ved den seneste vurdering inden zoneinddragelsen med det eventuelt ansatte differencebeløb i henhold til VURDLs § 14, stk. 6, og forhøje det derved fremkomne beløb med 50%.

Differencebeløb ansættes i de tilfælde, hvor vurderingsrådet skønner, at en zoneinddragelse er forestående – normalt inden for max. 4-5 år – og udgør forskellen mellem ejendommens jordbrugsmæssige og dermed faktisk ansatte grundværdi og handelsværdien incl. de værdier, der kan henføres til forventninger om en økonomisk bedre anvendelse. Ejendommens ejendomsværdi ansættes altid til handelsværdien, og ved at fratrække differencebeløbet i ejendomsværdien findes altså værdien af ejendommen uden forventningsværdier. 50%-tillægget til denne værdi må anses for en art passiveringstillæg.

Eventuelt kan basisbeløbet begæres sat til ejendommens anskaffelsessum, såfremt ejendommen er erhvervet inden den 15. marts 1969 eller eventuelt inden den 20. april 1970, såfremt erhvervelsen er betinget af andet end købesummens betaling, og betingelsen ikke var opfyldt på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. Disse bestemmelser, der findes i lovens § 2, stk. 2, har næppe større betydning i dag.

Derimod kan reglen i § 2, stk. 2 og stk. 3 in fine, stadig have en vis praktisk betydning. Efter denne bestemmelse kan også

13. alm. vurdering anvendes som basisbeløb. Det må i denne forbindelse erindres, at ved 13. alm. vurdering pr. 1. august 1965 ansattes landbrugsejendommens grundværdi i modsætning til hvad der er tilfældet ved senere almindelige vurderinger til handelsprisen og altså incl. forventningsværdier. Indførelsen af frigørelsesafgiften må netop ses på baggrund af, at man i en periode til 1. april 1970 havde grundbeskattet landbrugsejendomme m. v. fuldt ud, og d. v. s. også af værdier, der ikke umiddelbart kunne realiseres. Ved en ændring af VURDL i 1969 skabtes grundlaget for at holde disse værdier uden for grundbeskatning, men til gengæld indførtes frigørelsesafgiften.

Hvor 13. alm. vurdering (eller anskaffelsessummen) anvendes som basisbeløb, indrømmes ikke 50%-tillæg.

Som ovenfor anført er jordrentepligtige ejendomme ikke frigørelsesafgiftspligtige, men hvor en sådan ejendoms jordrenteforpligtelse er afløst inden zoneinddragelsen, bliver ejendommen afgiftspligtig på sædvanlig vis. Basisbeløbet kan sættes enten efter hovedreglen eller til afløsningssummen med tillæg af bygningsværdien. Statsskattedirektoratet fremkommer med indekstal for bygningsværdierne imellem de almindelige vurderinger.

Forinden afgiften beregnes, kan der efter lovens § 3, stk. 1, i frigørelsesværdien fratrækkes omkostninger, der kan dokumenteres at være afholdt til forbedringer på den afgiftspligtige ejendom efter den vurdering, der danner grundlag for basisbeløbet – respektive anskaffelsestidspunktet, når anskaffelsessummen, eller for så vidt angår jordrenteejendomme afløsningssummen, benyttes som basisbeløb – men inden den vurdering, der danner grundlag for slutbeløbet. Derimod kan vedligeholdelsesudgifter ikke tages i betragtning ved beregningen af frigørelsesværdien, ligesom skattedepartementet i en sag (j.nr. Skd. 4.17-14/79) har udtalt, at der ved de for frigørelsesafgiftens beregning til grund liggende vurderinger

er at bortse fra overgangen til en anvendelse i strid med zone-lovgivningen samt fra de foranstaltninger, der er foretaget i forbindelse med virkeliggørelsen af dette sigte. (En ejer havde inden ejendommens overførelse i byzone påbegyndt byggeri i strid med landzonebåndet).

Desuden kan der efter begæring, når basisbeløbet er fastsat efter hovedreglen, d.v.s. til den seneste vurdering inden zoneinddragelsen med fradrag af eventuelt differencebeløb og med tillæg af 50%, fratrækkes et muligt værditab på bygninger m. v. Det er en betingelse, at værditabet er lidt inden tidspunktet, der er bestemmende for fastsættelsen af basisbeløbet.

Ved værditab forstås den nedgang i eller bortfald af værdi af bygninger, andre anlæg og beplantninger m. v., der kan indtræde som følge af, at muligheden for ejendommens overgang til anden anvendelse medfører, at de økonomiske forudsætninger for den hidtidige anvendelse af bygninger m. v. bortfalder. Der er således grænser for, hvad en køber vil give for en ladebygning eller lignende, hvis ejendommen må forventes placeret i et parcelhuskvarter få måneder efter. Der skal derimod ses bort fra værdinedgang på grund af ændringer i prisforholdene i øvrigt samt slid, ejendommens aldersforringelse og lign. forhold.

Fastsættelse af værditab foretages kun, såfremt anmodning herom er fremsat af ejendommens ejer, og udelukker ikke indrømmelse af nedrivningsfradrag efter afskrivningsloven.

Er der ikke ansat differencebeløb ved vurderingen inden zoneinddragelsen, er dette udtryk for, at vurderingsrådet ikke har skønnet, at en zoneinddragelse var forestående, i praksis inden for en tidshorisont på 4 år, og at der altså ikke har været en forventningsefterspørgsel på ejendommen. Avlsbygningernes værdi indgår derfor fuldt ud i vurderingen, og der vil ikke være basis for at indrømme et værditab.

Men uden ansat differencebeløb vil basisbeløbet blive identisk med vurderingen med tillæg af 50%, hvilket indebærer en fordel for ejeren i forhold til identiske tilfælde, hvor der er ansat differencebeløb, idet ejeren opnår et 50%-tillæg også i avlsbygningsværdien m. v., medens værditabene ikke forhøjes med 50%-tillægget.

Den opgjorte frigørelsesværdi afrundes efter lovens § 4 nedad til det nærmest med 100 delelige beløb. Afgiften svares med 40% af beløb på 200.000 kr. og derunder og for større beløb med 40% af de første 200.000 kr. og med 60% af den del af beløbet, der overstiger 200.000 kr.

Fordelinger

Med henblik på de tilfælde, hvor dele af en landbrugs- eller lign. ejendom inddrages i byzone eller sommerhusområde, henvises til LDs cirkulære af 16. april 1974 og til Kjølbj og Paludan, Vurdering og Beskatning af Fast Ejendom, 1977, Juristforbundets forlag, hvor der nærmere er redegjort for de fordelingsmæssige principper, der anvendes i disse tilfælde. Ganske kort skal der dog peges på, at ved bebyggede landbrugsejendomme m. v. kan matematiske arealfordelinger ikke uden videre anvendes, idet avlsbygninger m. v. ikke alene kan henføres til de arealer, hvor de faktisk er placeret. Inddrages en ubebygget del af ejendommen, må en del af erhvervsbygningsværdien henføres til denne del af ejendommen, idet produktionsapparatet bliver uhensigtsmæssigt (overdimensioneret), medens omvendt den fulde bygningsværdi, hvor bygningerne inddrages i deres helhed, ikke kan henføres til den inddragne del af ejendommen, idet produktionsanlægget måske i et vist omfang stadig kan anvendes for restejendommen i landzone. Desuden vil sådanne restarealer i landzone ofte have en merværdi som følge af efterspørgslen som tillægsgjord for nabolandbrugsejendomme.

Henstand med
betaling af
afgiften,
købepligt

I modsætning til, hvad gælder ved indkomstskat eller særlig indkomstskat, kommer der ikke nødvendigvis penge frem i forbindelse med frigørelsesafgiftens udløsning.

Dette indebærer, at loven indeholder nogle bestemmelser til imødegåelse af ejerens mulige likviditetsproblemer.

Efter lovens § 5 forfalder afgiften til betaling månedsdagen efter, at den afgiftspligtige har modtaget meddelelse om afgiftens beregning. Ved betaling senere end denne dag påløber en mora-rente på 6 % p.a.

Den afgiftspligtige kan dog inden udløbet af betalingsfristen begære henstand med betalingen af afgiften. Det antages ikke, at klage over afgiftsgrundlaget (vurderingen) eller afgiftsberegningen har opsættende virkning. Henstandsbeløbet er rentefrit i 4 år efter forfaldsdatoen og forrentes derefter med 6 % p.a. Henstandsbeløbet forfalder senest 12 år efter afgiftens forfald, idet skatte- og afgiftsministeren dog kan indrømme yderligere henstand, hvilket kan forventes at ske, hvis byudviklingen i området er forløbet langsommere end oprindeligt forventet, idet der i det tilfælde kan være mening i at sikre muligheden af bibeholdelsen af ejendommens hidtidige anvendelse (§ 7, stk. 4).

Begæringen af henstand indgives til kommunen, og indrømmelse af henstand er betinget af, at der lyses et skadesløsbrev ved oprykkende prioritet til sikkerhed for afgiftens betaling. Skadesløsbrevets pålydende værdi med tillæg af foranstående prioriteter må ikke overstige den ved den seneste ejendomsvurdering ansatte ejendomsværdi. Det antages, at skadesløsbrevet ikke senere kan rykke for andre prioriteter, selv om der nu er »plads« inden for ejendomsværdien, men det antages ikke, at en hidtil uanvendt plads i et ejerpantebrev bliver afskåret fra anvendelse ved lysning af skadesløsbrevet (Skd. Medd., 1972, nr. 91).

Ifølge Skd. Medd., 1973, nr. 115 og 116 kan skadesløsbrevet ikke erstattes med en bankgaranti, og det er heller ikke tilstrækkeligt (nr. 116), at der udstedes et delvis dækkende skadesløsbrev, der suppleres med sikkerhed i obligationer.

I et tilfælde (Skd. Medd., 1973, nr. 118), mente skattede-

partementet ikke, at der kan ydes henstand uden sikkerhedsstillelse, fordi erstatningssag i henhold til by- og landzone-lovens § 12 stadig verserer.

I Skd. Medd., 1974, nr. 32, udtalte skattedepartementet efter korrespondance med indenrigsministeriet, at der efter departementets opfattelse ikke er hjemmel til at bortse fra fristbestemmelsen i loven vedrørende tiden for henstands-begæringens fremsættelse.

Også kommunerne skal lyse skadesløsbrev for at opnå betalingshenstand (Skd. Medd., 1975, nr. 41).

Succession i henstands-
ordningen.
ejerskifte,
overgang til
anden
anvendelse

Ved ejerskiftet inden de 12 år forfalder afgiften til betaling, og det samme gælder ved den afgiftspligtige ejendoms overgang til anden anvendelse end landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, § 7, stk. 1 og stk. 3.

Dog forfalder afgiften ikke ved ejerskifte, hvis erhververen er den afgiftspligtiges ægtefælle eller er beslægtet eller besvogret med den afgiftspligtige i op- eller nedstigende linie. Adoptionsforhold sidestilles i denne forbindelse med slægtskabsforhold. Denne undtagelsesregel gælder også, hvor ejendommen er erhvervet i et dødsbo af en af de ovennævnte personer.

I Skd. Medd., 1974, nr. 31, har skattedepartementet udtalt, at ejerskifte foreligger på det tidspunkt, hvor der mellem sælger og køber er indgået en endelig og bindende aftale om ejendommens overdragelse, således at den af parterne underskrevne slutseddel som hovedregel må anses for tilstrækkelig.

Afgiften skal, stadig ifølge Skd. Medd., 1974, nr. 31, herefter betales senest månedsdagen efter forfaldsdagen for at anses for rettidigt betalt. Morarenten er 6%, og skal betales, selv om afgiften forfalder inden for den i § 6, stk. 2, nævnte rentefri henstandsperiode.

Overgår ejendommen til anden anvendelse end landbrug m. v., forfalder henstandsbeløbet ligeledes. Beløbet forfalder til betaling 6 måneder efter tidspunktet for den vurdering,

hvor den ændrede benyttelse konstateres. Ændrer ejendommen anvendelse den 2. april 1979, vil den ændrede anvendelse først konstateres ved omvurderingen pr. 1. april 1980, og henstandsbeløbet således først forfalde den 1. oktober 1980.

Det er nærliggende at antage, at man som kriterium for »overgang til anden anvendelse« vil lægge et egentligt anvendelseskriterium til grund, altså synspunkter der svarer til de, som er afgørende for, hvorvidt en ejendom kan henføres til den frigørelsesafgiftspligtige kategori. Den blotte udmatrikulering af et areal er således næppe nok til at statuere anden anvendelse, hvis ejendommen stadig anvendes til f. eks. landbrug.

Ved delvis ejerskifte eller delvis anden anvendelse forfalder en forholdsmæssig del af afgiften.

Det følger af lovens § 8, at den afgiftspligtige inden for 4 år efter afgiftspligtens indtræden kan forlange ejendommen overtaget af primærkommunen for et beløb svarende til slutbeløbet, d.v.s. vurderingen efter zoneinddragelsen (der foretages efter værdiforholdene ved den seneste almindelige vurdering), forudsat at ejendommen stadig anvendes til landbrug m.v. Købepligt

Det bemærkes, at ved en ændring af VURDL i 1976 skærpedes habilitetskravene til vurderingsmyndighederne, således at ingen, der er medlemmer af en kommunalbestyrelse, må deltage i § 4A-vurderinger. Landsskatteretten har i en sag vedrørende overtrædelse af VURDLs habilitetsregler statueret, at vurderingen var en nullitet.

Er kun en del af ejendommen inddraget i byzone eller i sommerhusområde, er det kun den del af ejendommen, der kan forlanges overtaget af kommunen, omvendt er det hele den del, der er inddraget, som må overdrages til kommunen (Skd. Medd., 1973, nr. 87).

Kommunen er, jfr. RR 1971, side 20, pligtig at berigtige overdragelsen ved kontant betaling indtil de faste lån.

Skattedepartementet har antaget, at loven ikke indeholder hjemmel til, at kommunen venter med at overtage ejendommen pr. det tidspunkt, hvor den af zoneinddragelsen betingede vurdering får skattemæssig virkning.

Videre har skattedepartementet antaget, at det er den endelige »slutbeløbsvurdering« (vurderingsrådets ansættelse blev revideret af skyldrådet efter bemyndigelse fra statsskattedirektoratet), der er afgørende for overdragelsessummen.

Ejendomme,
for hvilke ejeren
frivilligt har
påtaget sig
frigørelses-
afgiftspligt

I lovens afsnit II er opstillet nogle regler for landbrugsejendomme, for hvilke ejeren på egne og senere erhververes vegne har påtaget sig pligt til at svare frigørelsesafgift.

For, i forbindelse med frigørelsesafgiftslovens indførelse, at skabe mulighed for, hvor ejerne ønskede det, at landbrugsejendomme m. v., der var født ind i byzone m. v. (var beliggende i mellem- eller inderzone) inden zonelovens ikrafttræden pr. 1. januar 1970, kunne fortsætte som sådanne (d.v.s. kan drives rentabelt), åbnedes mulighed for, at ejeren kunne opnå en »bondegårdsbeskatning« i en periode.

Betingelsen herfor var, at ejeren pålagde sig selv og senere erhvervede pligt til at svare frigørelsesafgift ved, inden ejendommens 1. vurdering efter 14. alm. vurdering pr. 1. august 1969, at afgive en erklæring herom i henhold til § 6 B i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme.

Der er i efteråret 1978 alene 130 ejendomme i hele landet, for hvilke en sådan erklæring er afgivet, og bestemmelserne i lovens afsnit II skal derfor kun omtales meget kort.

For de omhandlede ejendomme ansættes et differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 7, der udgør forskellen mellem den faktisk ansatte grundværdi – handelsværdien – og den værdi, jorden ville have haft, forudsat ejendommens grundværdi var ansat efter »bondegårdsreglen« – d.v.s. efter den jordbrugsmæssige værdi. Dette differencebeløb fratrækkes forinden grundbeskatning beregnes.

Ordningen bortfalder ved 17. alm. vurdering pr. 1. april

1981 eller ved ejendommens overgang til anden anvendelse.

Ved delvis overgang til anden anvendelse end landbrug m.v. indtræder pligten til at svare frigørelsesafgift for den del af ejendommen, det drejer sig om. Afgiftspligten indtræder dog senest ved 17. alm. vurdering.

Afgiftsberegningen foretages på sædvanlig vis med fornødne modifikationer. Basisbeløbet: For ejendomme, der overgår til anden anvendelse, formindskes ejendomsværdien ved den seneste foretagne vurdering før den ændrede anvendelse med et eventuelt differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 7, og det herefter fremkomne beløb forhøjes med 50%. Indtræder pligten til at svare frigørelsesafgift ved 17. alm. vurdering, beregnes basisbeløbet ved at formindske ejendomsværdien ved den senest foretagne vurdering før afgiftpligtens indtræden med et eventuelt differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 7, og forhøje det herefter fremkomne beløb med 50%. Slutbeløbet udgør ejendomsværdien ved den første vurdering, efter at afgiftspligt er indtrådt.

Hvor 17. alm. vurdering udløser afgiften, kan indrømmes henstand på sædvanlige vilkår, dog maksimalt i 4 år, og kommunen har ligeledes på sædvanlige vilkår købepligt i indtil 4 år efter afgiftens indtræden.

Der henvises i denne forbindelse til finansministeriets bekendtgørelse nr. 389 af 24. august 1970 og skatte- og afgiftsministeriets ændringscirkulære nr. 231 af 30. maj 1978.

Pålignings-
procedure

Ganske kort kan proceduren skitseres som følger:

Påligningen af frigørelsesafgift foretages af de indkomstskattelignende myndigheder, hvor den afgiftspligtiges ejendom er beliggende.

Efter vurderingsrådets ansættelse foreligger for kommunen, høres ejeren, der har 1 måned til at reagere. Når den måned er forløbet – og uanset om ejeren har returneret det udsendte skema – foretager ligningskommissionen ansæt-

telse af frigørelsesværdi og beregning af frigørelsesafgift så betids, at meddelelsen om den pålignede afgift er afsendt til den afgiftspligtige senest 6 måneder efter ejerens tilbagesendelsesfrist er udløbet. Hvor klage over afgiften er indgivet til ligningskommissionen i medfør af SKSTLs § 4, skal dens afgørelse foreligge senest 2 måneder efter udløbet af den frist, den afgiftspligtige har haft til at indgive klagen. Klage kan i øvrigt indgives til klageinstanserne på sædvanlig vis.

Er afgiftsberegningen kompliceret, f.eks. fordi zoneinddragelsen kun omfatter dele af en ejendom, eller fordi ejeren har begæret ansættelse af værditab, vil ligningsmyndighederne høre vurderingsmyndighederne herom, jfr. LDs cirkulære af 16. april 1974.

Afståelsesafgift Ved 1. afståelse af en ejendom (eller en del af en ejendom), for hvilken der er indtrådt pligt til at svare frigørelsesafgift, skal der (for denne del) svares afståelsesafgift.

Afståelsesafgift – særlig indkomstskat – almindelig indkomstskat Det følger af § 2C i LSI, at afståelsesafgiften træder i stedet for den særlige indkomstskat, medens omvendt SKLs § 5a stedse finder anvendelse, d.v.s. i de tilfælde, hvor ejendommen er erhvervet som led i den pågældendes næring eller i spekulationshensigt. I disse tilfælde vil den sælgeren pålagte frigørelsesafgift kunne fradrages i indkomstopgørelse, og det samme vil et dødsbo, hvor arvingerne succederer i af dødes retsstilling.

Begrebet »afståelse« Ved begrebet afståelse forstås udover egentlige salg desuden overdragelse ved gave, mageskifte, ekspropriation m.v.

Afgiftspligten indtræder efter lovens § 9, stk. 2 desuden, hvis ejendommen eller en del af denne ved skifte af et dødsbo eller ved skifte af et uskiftet bo i længstlevende ægtefælles levende live *udlægges* (eller sælges) til en arving, en legatar eller den længstlevende ægtefælle, efter at der er indtrådt pligt til at svare frigørelsesafgift (inddragelsen i boet udløser ikke i sig selv afgiften). Afstår dødsboet ejendommen til andre end

ovennævnte personkreds, bliver *boet* pligtig at svare afståelsesafgift.

Pligt til at svare afståelsesafgift indtræder endvidere, hvis den længstlevende ægtefælle, *der efter at have skiftet* med enkelte arvinger eller legatarer, overtager resten af fællesboet, herunder en afgiftspligtig ejendom eller en del af denne, til hensiddens i uskiftet bo. Sker overtagelsen til hensiddens i uskiftet bo *uden* forudgående *skifte* med enkelte arvinger eller legatarer, medfører overtagelsen derimod ikke, at der skal svares afståelsesafgift. I dette tilfælde indtræder pligten til at svare afståelsesafgift først, når ægtefælles enten senere afstår ejendommen eller efter nogen tids hensiddens i uskiftet bo eventuelt skifter med enkelte arvinger eller legatarer.

Fortsætter et privatskiftet bo *udover en periode på 15 måneder*, overgår skattepligten til de privatskiftende arvinger. Overtager disse herved en afgiftspligtig ejendom, bliver boet pligtig at svare afståelsesafgift.

Dødsboer, der er fritaget for at betale indkomstskat (de skattefrie småboer), svarer ikke afståelsesafgift. En arving m. v., der overtager en afgiftspligtig ejendom fra et sådant bo, skal derfor ved senere afståelse af ejendommen svare særlig indkomstskat af eventuel fortjeneste. Fortjenesten beregnes i disse tilfælde med udlægsværdien som skattemæssig anskaffelsessum.

Efter lovens § 9, stk. 2, kan boer kræve fritagelse for at betale afståelsesafgiften, hvis den arving, legatar eller efterlevende ægtefælle, der overtager den afgiftspligtige ejendom, forpligter sig til at betale det under skiftet fastsatte afgiftsbeløb ved den første afståelse af ejendommen. I Skd. Medd., 1977, nr. 1, har skattedepartementet udtalt, at der ikke er hjemmel i loven til at kræve rente eller sikkerhedsstillelse af arvinger i et sådant tilfælde. Arvingen m. v. skal i disse tilfælde endvidere ved den første afståelse af ejendommen svare almindelig eller særlig indkomstskat af eventuel fortjeneste.

Fortjenesten beregnes med udlægsværdien som skattemæssig anskaffelsessum. Hvis ejendommen overtages af flere berettigede i boet, skal disse forpligte sig til at hæfte solidarisk for afgiftsbeløbet. Hvor boet kræver sig fritaget for at svare afgiften, skal den eller de arvinger m.v., der overtager den afgiftspligtige ejendom, forpligte sig til at betale afgiften, selv om den overstiger modtagernes andele i boet.

Det forhold, at afgiftspligten anses for indtrådt ved et dødsbos overdragelse af den afgiftspligtige ejendom til en arving m.v., medfører, at den beregnede afgift kan fradrages ved arveafgiftsberegningen som gæld.

Overdrages en ejendom imellem sambeskattede ægtefæller, udløser dette ikke afståelsesafgift, og det er ej heller tilfældet, hvis overdragelsen mellem ægtefællerne sker i forbindelse med ægteskabets opløsning ved skilsmisse eller separation.

Hvem påhviler
afgiftspligten

Afgiftspligten påhviler ifølge lovens § 9, stk. 3, personer, dødsboer, selskaber og foreninger m.v., der er fuldt eller begrænset skattepligtige til staten det indkomstår, hvor ejendommen afstås eller udlægges, med mindre ejendommen er erhvervet i spekulationsøjemed eller som led i den pågældendes næring.

Stat og kommuner svarer således ikke afståelsesafgift (men er frigørelsesafgiftspligtige), og det samme gælder de skattefrie småboer. Er ejendommen erhvervet i et sådan skattefrit småbo, svares til gengæld særlig indkomstskat af en eventuel fortjeneste, idet udlægsværdien anvendes som anskaffelsessum.

I Skd. Medd., 1973, nr. 78, har skattedepartementet udtalt, at de i SEL § 1, stk. 1, 3a og 4, omtalte indkøbs-, produktions- og salgsforeninger skal svare afståelsesafgift, selv om de ifølge § 13 i LSI m.v. ikke beskattes af særlig indkomst.

Efter lovens § 9, stk. 5, svares der ikke afståelsesafgift af ejendomme, der kommer ind under parcelhusreglen i LSI.

Samtlige betingelser må være opfyldt, herunder 2 års-reglen ved successive afståelser, der har resulteret i, at restejendommen opfylder de øvrige fritagelsesbetingelser.

Afståelsesafgiften skal svares af det beløb, hvormed afståelsessummen (eventuelt et forsikrings- eller erstatningsbeløb) overstiger slutbeløbet med tillæg af mellemliggende forbedringsudgifter – typisk byggemodningsomkostninger – dog maksimalt af differencen mellem anskaffelsessummen med tillæg af de nævnte omkostninger og afståelsesvederlaget.

Hvorledes
opgøres
afgiften

Ved opgørelsen af afståelsesvederlaget kan fratrækkes kurstab og afholdte handelsomkostninger.

Hvor køber ved handlen har påtaget sig at svare den sælgeren påhvilende frigørelsesafgift uden for købesummen, anses denne forpligtelse som et tillæg til afståelsesvederlaget, som skal medregnes ved opgørelsen af afståelsesafgiften (Skd. Medd., 1973, nr. 117). Ydes der intet vederlag ved afståelsen, eller er vederlaget mindre end ejendommens markedsværdi, sættes afståelsesvederlaget til markedsværdien – værdien i handel ogandel.

Tab ved afståelsen af en frigørelsesafgiftspligtig ejendom vil ikke kunne modregnes i fortjenesten ved afståelse af en anden frigørelsespligtig ejendom (Skd. Medd., 1973, nr. 85).

Afståelsesafgiften svares med 60% af det opgjorte afgiftspligtige beløb og pålignes af de sædvanlige ligningsmyndigheder på basis af den afgiftspligtiges selvangivelse. Afgiften forfalder i 3 rater.

Da frigørelsesafgiften svares med 40% af de første 200.000 kr. i frigørelsesværdi, medens afgiftssatsen ved afståelsesafgift er 60% uanset afgiftsgrundlagets størrelse, kan der for den afgiftspligtige være anledning til eventuelt at overveje at påklage værdiansættelserne, der ligger til grund for frigørelsesafgiftsberegningen, hvis frigørelsesværdien (efter reguleringer) udgør knapt 200.000 kr., og der må påregnes at skulle

Slut-
bemærkninger

svares afståelsesafgift, således at hele 40%-strækket udnyttes.

Det må videre erindres, at der ved de almindelige vurderinger skiftes prisniveau, og der kan for ejeren af en ejendom, for hvilken der er afgivet § 6B-erklæring, være anledning til ud fra likviditetsmæssige hensyn at gøre op med sig selv, om han skal foranledige, at ejendommen overgår til anden anvendelse inden 17. alm. vurdering, således at frigørelsesafgiften bliver mindre, end hvis afgiftspligtens indtræden udskydes til 17. alm. vurdering. Bliver frigørelsesafgiften mindre, bliver afståelsesafgiften større, og afgørende for overvejelserne må være, hvor længe ejeren agter at beholde sin ejendom.

Det bemærkes videre, at afstås en frigørelsesafgiftspligtig ejendom inden zoneinddragelsen af ejendommen i byzone eller sommerhusområde, skal sælger svare særlig indkomstskat af en eventuel fortjeneste. Køber skal så svare frigørelsesafgiften og afståelsesafgiften. Afhændes ejendommen derimod efter zoneinddragelsen, skal alene svares frigørelses- og afståelsesafgift.

KAPITEL VIII

Overdragelse af fast ejendom, herunder landbrugsejendomme

STATSSKATTELOVENS § 5a fastlægger den hovedregel, at indtægter eller tab ved salg af fast ejendom ikke henregnes til den skattepligtige almindelige indkomst. Dette skal dog ske, hvis salget henhører til vedkommendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed.

Statsskattelovens hovedregel er i løbet af 1960'erne brudt af reglerne i LSI § 2, nr. 13, om beskatning af fortjenester ved afhændelse af fast ejendom. Statsskattelovens regel om almindelig indkomstbeskatning i nærings- og spekulationsstilfælde er derimod fortsat gældende.

Det falder uden for denne fremstillings rammer at behandle spørgsmålet om, i hvilke tilfælde der foreligger næring eller spekulations. Til trods for, at disse regler har været gældende i en menneskealder, og til trods for, at der om emnet findes en omfattende retspraksis, hører spørgsmålet fortsat til dem, hvor skatterådgiveren ofte ikke er i stand til at give et sikkert svar, når en klient ønsker at få besked om de skattemæssige konsekvenser af en påtænkt ejendomsoverdragelse. En analyse af det skatteretlige spekulationsbegreb med en oversigt over 1970'ernes retspraksis er offentliggjort i Foreningen af yngre revisorers skatteorientering kap. 4. 4 s. 1-51 af lektor, cand.jur. Kjeld Hemmingsen.

Spekulation
og næring

I relation til familieoverdragelser kan der være anledning til at nævne, at beskatning af fortjeneste ved afhændelse af fast ejendom, der er anskaffet i spekulationsøjemed, ikke

Opgivelse af
spekulations-
hensigt ved
gavetrans-
aktion

gennemføres, hvis spekulanten afslutter sin spekulationsforretning med at afstå ejendommen helt eller delvis ved en gavedisposition. I så fald anses spekulationshensigten for at være opgivet. Det kan ikke undre, at overdragelse i disse tilfælde til den nærmeste familie ofte kan komme på tale. Det siger sig selv, at gaveoverdragelse til et barn med barnets videresalg til trediemand straks derefter, ikke kan accepteres. I så fald må spekulanten beskattes af den fulde fortjeneste.

Erhvervelse af en ejendom som gave vil normalt udelukke, at der statueres spekulation ved ejendommens senere afhændelse. Dog bør man være opmærksom på, at denne betragtning kun kan anlægges i den udstrækning, der har været tale om en gave. I et tilfælde, hvor en skatteyder fik foræret en byggegrund af sin far alene mod at overtage de indestående prioriteter, der var meget mindre end ejendommens værdi, blev den pågældende beskattet som spekulant i den udstrækning, ejendommen var erhvervet mod vederlag, i dette tilfælde de overtagne prioriteter. Det er klart, at en sådan beskatning forudsætter sædvanligt bevis for, at ejendommen er anskaffet i spekulationsøjemed.

Kapital-
vindingsskat

Reglerne om kapitalvindingsskat hører til skatterettens mest konfliktfyldte set fra et politisk synspunkt. Reglerne, der første gang blev indført i 1960, er blevet ændret så mange gange, at denne fremstillings rammer ville blive sprængt, hvis der skulle redegøres for de utallige ændringer. Det er fristende, og det er nemt at bebrejde politikerne, at disse regler ikke har fundet deres endelige form. Det har intet formål at kritisere, at reglerne ikke udtrykker en konsekvent tankegang. Det er kun nødvendigt at konstatere, at reglerne har været ændret utallige gange, og at de ikke har fundet og næppe heller har chance for at finde deres endelige udformning. Lovgivningsmæssigt er problemet i sjælden grad følelsesladet og vanskeligt, fordi der skal lovgives med henblik på en lang periode ud i fremtiden, hvorved man oplever, at justeringer

i opgørelsesreglerne efter politisk tradition ikke bør føre til skærpelse med virkning for allerede påløben værdistigning.

Den politiske tanke bag reglerne er forbløffende enkel. Man ønsker at gennemføre en beskatning af de fortjenester på fast ejendom, der går ud over normale fortjenester, opgjort under hensyntagen til, at vi lever i en periode, der er præget af inflation. Hermed hører stort set enigheden op, hvilket medfører de komplicerede regnestykker, som er beskrevet i LSI § 7.

Reglerne går i korthed ud på, at man fra afståelsessummen efter fradrag af afhænderens omkostninger ved overdragelsen og efter fradrag af kurstab på evt. sælgerpantebrev trækker den regulerede anskaffelsessum.

Den regulerede anskaffelsessum er det, der er givet for ejendommen. Hvis ejendommen er anskaffet før den 1. januar 1966, er der mulighed for i stedet for anskaffelsessummen at anvende værdien ved 13. alm. vurdering.

Anskaffelsessummen reguleres dels med et fast tillæg på 30% og dels med et varierende tillæg, hvis samlede størrelse er afhængig af ejerperiodens længde. Tillægget udgør for anskaffelsesåret og de to følgende år 8% om året. For de tre efterfølgende år 9% pr. år og for efterfølgende år til og med året forud for overdragelsen 10% pr. år. Anvendes 13. alm. vurdering, begynder tillægsberegningen i 1966.

Forskellen mellem den regulerede afståelsessum og den regulerede anskaffelsessum reduceres for hvert år yderligere med indtil 40.000 kr., og i den udstrækning den 13. alm. vurdering anvendes i stedet for den betalte anskaffelsessum, reduceres yderligere med indtil 60.000 kr. De her nævnte fradrag kan ikke overstige årets fortjenester, og i løbet af 4 på hinanden følgende år kan der ikke foretages samlet fradrag, der overstiger 40.000 kr. eller 100.000 kr., hvis 13. alm. vurdering anvendes.

Er der efter disse beregninger en fortjeneste, forhøjes denne

med 50% for efter denne forhøjelse at blive lagt sammen med årets øvrige former for særlig indkomst, der beskattes med 50% efter fradrag af 6.000 kr.

Systemet betyder således, at marginals-katten er 75%.

Særregler for
landbrugs-
ejendomme og
parcelhuse

Det er betegnende for de gældende regler, at hovedreglen om kapitalvindingsskat ved afhændelse af al fast ejendom er modificeret af i antal så væsentlige undtagelser som landbrugsejendomme, for hvilke der ved lov nr. 285 af 8. juni 1977, jfr. lovbekendtgørelse nr. 454 af 19. juli 1977 er indført en vis lempelse, og for parcelhuse, hvor fortjenesten under visse betingelser er helt skattefri.

Landbrugs-
ejendomme

Ved den nævnte ændring af LSI indførtes for landbrugsejendomme, herunder gartnerier, planteskoler, frugtplantager samt skov- og plantageejendomme beliggende i landzoner, den regel, at afhændelssummen opgøres til det højeste af følgende to beløb: handelsværdi fastlagt under forudsætning af normal prioritering med fradrag af en i forbindelse med overdragelsen ydet gave eller den senest ansatte ejendoms-værdi reguleret efter reglerne i LSI § 5, stk. 6. For overdragelser i 1977 regnes med ejendoms-værdien ved 15. alm. vurdering eller en anden vurdering forud for 16. alm. vurdering, reguleret efter reglerne i § 5, stk. 6, og forhøjet med 30%.

Reglernes anvendelse er betinget af, at landbrugsejendommen overdrages som gave eller arveforskud til ejerens afkom, stedbørn og disses afkom eller afdødt barns eller stedbarns ægtefælle.

De nævnte regler, der i det foranstående er forsøgt beskrevet så tæt på lovteksten som muligt, er i sig selv ikke umiddelbart tilgængelige, men ser man bort fra de teknisk betonedede opgørelsesregler, der har relation til prioriteringsforhold, synes reglerne at være grundet i en politisk opfindsomhed, hvorved man har bevæget sig henimod grænsen for det for-svarlige. Reglerne søger at lempe landbrugets generations-skifteproblemer, som af de fleste erkendes at være alvorlige.

Disse problemer er en følge af hidtidig lovgivning, som naturligvis bør kunne justeres og ændres, men det er dristigt at justere ensidigt for landbrugserhvervet uden en klar påvisning af, at landbrugserhvervets generationsskifteproblemer er alvorligere end for andre erhverv og for andre ikke-erhvervsdrivende ejendomsbesiddere. Da reglerne er baseret på familieoverdragelser af landbrugsejendomme, jfr. lovens titel, er reglerne for så vidt også diskriminerende for så vidt angår landbrugere med børn og landbrugere uden børn.

Reglerne kan i korthed siges at gå ud på, at værdistigningen efter sidste vurdering under forudsætning af gaveoverdragelse ikke belægges med kapitalvindingsskat.

Da der som bekendt er vurdering hvert 4. år, bliver virkningen, at gaveoverdragelser med fordel kan placeres umiddelbart forud for en ny vurdering. Herved går op til 4 års værdistigning ud af kapitalvindingsskattesystemet. Gavemodtagerens udgangspunkt for opgørelse af kapitalvindingsskat er under alle omstændigheder ejendommens handelsværdi ved normal prioritering på erhvervelsestidspunktet.

Det virker opsigtsvækkende, at man ved en lov i 1977 kan tilsikre landbrugserhvervet kapitalvindingsskattefrihed for de næste 4 års værdistigning under forudsætning af gaveoverdragelse inden for familien; en værdistigning, hvis omfang man ikke kender og end ikke tør gætte på. Det er en detalje, at kapitalvindingsskatten op til værdien ved 16. alm. vurdering tilsyneladende er fastholdt. I virkeligheden er den lempet for de landbrugere, der udsætter deres familieoverdragelse til tidspunktet lige forud for 17. alm. vurdering. De får stigende varierende tillæg til deres anskaffelsessum helt frem til overdragelsestidspunktet, hvilket synes at savne begrundelse.

De særlige forhold omkring gaveoverdragelse i 1977 er særligt bemærkelsesværdige og kunne næsten ikke undgå at

sætte ejere af landbrugsejendomme over for et meget vanskeligt valg. Ved gaveoverdragelse af landbrugsejendomme i 1977 var det muligt at reducere afhændelsessummen til 15. alm. vurdering med tillæg af 30 %. Ved lovens vedtagelse vidste landbrugeren, hvor meget hans landbrugsejendom var steget til ved 16. alm. vurdering, og dette tal var afgørende i kapitalvindingsskattemæssig henseende fra 1978. Det er forståeligt, om ejere af landbrugsejendomme i 1977 følte sig fristet til at fremrykke et generationsskifte til 1977. Skattemæssig rådgivning var vanskelig. Det er muligt, at dispositionen var skattemæssig fornuftig, og det er muligt, at den mere kolblodigt anlagte landbruger, der satte sig ind i reglerne og alligevel udsatte generationsskiftet i nogle år, skaffede sin familie en skattemæssig fordel. Den koldblodige kan med sindsro gå ud fra, at når han om nogle år skal gennemføre sit generationsskifte, er reglerne nok lavet om. Heri har han sikkert ret, men det kræver overnaturlige evner at forestille sig, hvordan de er lavet om.

Kapitalvindingsskattesystemet i den nuværende udformning er tydeligt møntet på landbrugere, der ønsker at overdrage ejendommen til næste generation, som agter at fortsætte gårdens drift. Det er næsten at friste den landmand, der ikke har børn, der ønsker at fortsætte driften, men som har børn i andre erhverv, til, når han agter at ophøre som aktiv landmand, at lade gården »mellemlande« hos sine børn for at spare kapitalvindingsskat. Transaktionen kan måske være skattemæssig fordelagtig, men kan meget vel give skattemæssige overraskelser og bringe familien fra asken i ilden. Dette vil være tilfældet, hvis gården forpagtes af faderen i en periode inden salg til trediemand. Arveafgiftslovens § 5b kan eventuelt komme i anvendelse, hvorved de skattemæssigt lempelige regler for overdragelse af landbrugsejendomme efter skattedepartementets opfattelse bliver uanvendelige, ligesom børnene ved senere afhændelse kan komme ud for

spekulationsbeskatning af den del af værdistigningen, der har relation til de overtagne prioriteter.

De i sommeren 1977 indførte regler om familieoverdragelse i landbruget må formentlig anses for belastende for kapitalvindingsskattesystemets fortsatte eksistens.

Reglernes betydning for landbrugserhvervet er betinget af fortsat værdistigning af fast ejendom, da lempelsen ved gaveydelse ikke kan bringe sælgerens afhændelsessum ned under seneste vurdering forud for overdragelsen. Landbrugeres meget naturlige ønske om, at det bør være tilladt at overdrage gården til børnene for den officielle ejendoms-værdi, er ved udformningen af reglerne kun i princippet imødekommet. Lovens sindrige system er egnet til at vildlede skatteyderne og kan kun føre til, at man må henvise landbrugere til at søge ekspertbistand.

Som det ses var det i 1977 tilladt en landbruger at overdrage sin gård til børnene ved gave, men med den reservation, at afhændelsessummen i relation til kapitalvindingsskat mindst skulle være 15. alm. vurdering med tillæg af 30%.

I eksempel 1 i skattedepartementets cirkulære af 15/12 1977 er der vejledning for en landbruger, der ejer en ejendom, som ved beregning af gaveafgift har en værdi af 1,2 mill. kr., og som ved 15. alm. vurdering var ansat til 600.000 kr.

Umiddelbart vil landbrugeren vel regne med, at han i relation til kapitalvindingsskat kan regne med $600.000 + 30\%$ eller ialt 780.000 kr., hvis han overdrager gården til f.eks. sin søn. Efter eksemplet skal han igennem følgende regnestykker:

Med udgangspunkt i handelsværdien på 1,2 mill. kr. må han opføre de indestående prioriteter, som sønnen skal overtage, det pantebrev, sønnen forudsættes at skulle udstede, og størrelsen af den gave, ejeren vil give i forbindelse med overdragelsen.

I eksemplet valgte han at berigtige overdragelsessummen således:

Overtagne prioriteter	550.000
pantebrev til sælger	150.000
gave til sønnen	<u>500.000</u>

Normalprioriteringen ved 15. alm. vurdering var 66% af ejendomsværdien = 396.000

Den omregnede faktiske prioritering,

$$\frac{\text{faktiske prioriteter } 700.000 \times 100}{\text{prisindeks 248}} = \underline{282.258}$$

Underprioritering 113.742

Korrektion 35% heraf = 39.810.

Dette beløb fratrækkes i de 600.000 kr.

hvorved fås 560.190

Tillæg for 1977 = 30% 168.057

ialt 728.247

Afhændelsessummen er herefter enten 1,2 mill. ÷ gaven = 700.000 kr. eller den regulerede ejendomsværdi 728.247 kr. Heraf skal det største beløb anvendes i kapitalvindings-skatteberegningen, men dog med mulighed for i de 728.247 kr. at fradrage kurstab på sælgerpantebrevet.

Eksemplet er kun refereret for at påvise, at landbrugeren ikke har nogen for ham nem adgang til at finde ud af, hvordan reglerne skal anvendes på den for ham gunstigste måde. Han har svært ved at finde ud af, hvad normalprioriteringen ved seneste vurdering var, ligesom han ikke umiddelbart kan finde frem til, hvilket prisindeks han skal regne med, når han skal omregne den faktiske prioritering.

Det kan næppe bestrides, at reglerne er komplicerede, og at det, der opnås ved det komplicerede system, er af begrænset værdi.

Parcelhus- Reglerne om at fortjeneste ved salg af parcelhuse er fritaget for enhver form for beskatning findes i LSI § 2A. Lovens reglen

betingelser for skattefrihed er delt op i ikke mindre end tre led. Parcelhuset – d.v.s. én- eller tofamilieshuset eller ejerlejligheden skal have været beboet af ejeren eller hans husstand i mindst 2 år af det tidsrum, hvori han har været ejer. For en- og tofamilieshuse gælder specielt, at fritagelse er betinget af, at grundværdien før afståelsen er mindre end halvdelen af ejendomsværdien ved samme vurdering. Tredie betingelse er, at grundarealet enten er mindre end 1400 m², eller at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes grund fra ejendommen til selvstændig bebyggelse, eller at udstykning vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet.

Det virker noget voldsomt med hele tre sæt betingelser, hvor de særlige regler for ejendomme over 1400 m² er administrativt belastende. Værre er det dog, at betingelse nr. to om grundværdiens forhold til den samlede ejendomsværdi må antages at føre til beskatning i flere og flere tilfælde, hvor det næppe kan antages at have været den politiske hensigt at gennemføre beskatning. Problemet kommer mest tydeligt frem ved sommerhusejendomme, hvor værdistigningen på grunden ofte kan være betragtelig, medens bygningen på grund af slid og ælde og ændrede krav til en sommerboligs kvalitet bliver mindre og mindre attraktiv og derfor ikke særlig højt vurderet. En sådan sommerhusejer, som har ejet sit sommerhus i en meget lang periode, og som i hele denne periode har været beskyttet af fritagelsesreglen i § 2A, kan meget vel ved 16. eller måske ved 17. alm. vurdering miste denne beskyttelse og blive udsat for kapitalvindingskat af den værdistigning, der har været i hele hans ejerperiode. Det kan ikke antages, at man har haft til hensigt at tvinge sommerhusejeren ud i, set fra hans synspunkt, helt irrationelle overvejelser. I tiden lige før en ny alm. vurdering kan ejeren jo kun gætte på, hvad ejendomsværdi og grundværdi vil blive ansat til. Dette kunne tale for at sælge, inden det nye

vurderingsresultat foreligger. Venter han med at sælge til et tidspunkt, hvor grundværdien er blevet for høj, kan han imødesee en måske betragtelig kapitalvindingsskat, men hans overvejelser beror ofte på et vanskeligt gætteri. Når vurderingsresultatet har bragt sommerhuset ind under kapitalvindingsskattesystemet, virker det næsten fornuftsstridigt, at han ved at lave tilbygninger til det gamle sommerhus eller måske opføre et helt nyt hus på grunden kan opnå et vurderingsresultat, der igen bringer ham ind i det skattefrie område, der er beskrevet i LSI § 2A.

Med disse bemærkninger er der naturligvis ikke taget stilling til spørgsmålet om rimeligheden i total skattefrihed for ejerboliger. Det har blot været tilsigtet at påpege, at når man nu engang har valgt at fritage ejerboliger for kapitalvindingsskat, er det for skattesystemet belastende, at fritagelsesreglerne virker så tilfældigt, som tilfældet er med de gældende regler.

Vurderings-
spørgsmål Når en fast ejendom overdrages i forbindelse med en erhvervsvirksomhed, som er knyttet til den pågældende ejendom, vil der hyppigt opstå vurderingsproblemer vedrørende den samlede overdragelsessums fordeling på dels den faste ejendom og dels de øvrige formuegoder, der overdrages.

Sælgeren vil naturligvis være interesseret i, at vederlaget fordeles på de enkelte bestanddele på en sådan måde, at skattetilsvaret reduceres mest muligt. Fortjeneste på varelaget henhører under den almindelige indkomst, medens der skal svares særlig indkomstskat af fortjeneste på driftsmidler, good-will og den faste ejendom. For den faste ejendom kan der blive tale om beskatning efter to regelsæt: beskatning af genvundne afskrivninger og kapitalvindingsskat.

Sælgeren vil tilstræbe, at vederlaget for good-will ansættes til en sådan størrelse, at han fuldt ud kan udnytte reglerne om fradrag i good-will fortjeneste på maksimalt 75.000 kr. og at prisen for den faste ejendom ikke sættes så højt, at der

udløses kapitalvindingsskat, der med marginalbeskatningsprocenten på 75 er belastende.

På denne baggrund er det forståeligt, at skattemyndighederne interesserer sig for det samlede vederlags fordeling på de enkelte bestanddele. Den fiskale interesse er naturligvis afhængig af den konkrete situation. Har parterne sat prisen på den faste ejendom lige netop til den pris, hvor der ikke udløses kapitalvindingsskat, vil en tilsidesættelse af denne pris ved myndighedernes reaktion medføre en merbeskatning på 75 % af det beløb, som må henføres som merpris for den faste ejendom, samtidig med at man reducerer beskatningen af fortjeneste på good-will, driftsmidler eller varelagere. Anser myndighederne værdien af den faste ejendom for for højt ansat, vil reduktion af prisen for ejendommen medføre merbeskatning vedrørende driftsmidler, good-will eller varelagere.

Skattemyndighederne bør naturligvis ikke være påvirket af fiskale hensyn, men bør tilstræbe et resultat, der er rigtigt. Myndighederne vil ofte være tilbageholdende over for den af sælger og køber aftalte fordeling af den samlede købesums fordeling på virksomhedens enkelte bestanddele, i hvert fald, når sælgers og købers skattemæssige interesse trækker i hver sin retning.

Udgangspunktet for myndighedernes vurdering vil for den faste ejendom være de tilgængelige statistiske oplysninger om prisniveauet for ejendomme af den pågældende type. De statistiske oplysninger om prisniveauet for tilsvarende ejendomme er naturligvis kun vejledende. Afviger den aftalte pris væsentligt fra gennemsnittet, må man være forberedt på at blive opfordret til at redegøre for de særlige forhold, der måtte have ført til denne fravigelse.

For så vidt angår good-will vil man i hvert fald for mindre og middelstore detailforretninger være tilbøjelig til at forlange ansat en good-will værdi svarende til et års netto-for-

tjeneste efter en gennemsnitsberegning over de seneste års nettooverskud, jfr. U.f.R. 1969 319, hvor højesteret stadfæstede, at en købmand, der havde solgt sin ejendom til en sparekasse for 400.000 kr., med rette var beskattet af en good-will fortjeneste, der skønsmæssigt var ansat til 30.000 kr.

Myndighedernes opfattelse om, at good-will bør udgøre et beløb svarende til gennemsnittet af de sidste tre års nettooverskud uden fradrag af driftsherreløn og uden fradrag af forrentning af den investerede kapital synes i de senere år at have fæstnet sig og synes kun at blive fraveget i tilfælde, hvor branchemæssig kutyme gør det nødvendigt at acceptere en fravigelse af hovedreglen.

Overdragelse inden for familien af virksomhed og erhvervs-ejendom Ved overdragelse af fast ejendom og dertil knyttet virksomhed fra far til søn vil tilsvarende spørgsmål om fordelingen af den samlede overdragelsessum på de enkelte bestanddele naturligvis opstå, hvortil kommer spørgsmålet om, hvorvidt det samlede vederlag er ansat så lavt, at der ved overdragelsen er ydet en gave.

I sådanne tilfælde forekommer det, at faderen vil være utilbøjelig til ved overdragelsen til sønnen at tage i betragtning, at der til virksomheden er knyttet en good-will, navnlig hvis den overtagende søn som lønnet medarbejder i virksomheden har været medvirkende til at skabe good-will. Betragtningen vil ikke kunne anerkendes af skattemyndighederne, selv om det er rigtigt, at sønnen har været medvirkende til virksomhedens vækst. Hvor mærkeligt det end lyder, så er det ikke i familiens interesse, at man ser bort fra good-will. Tager faderen sig betalt for good-will for f.eks. 300.000 kr., og berigtiges denne sum ved et gælds-brev til kurs 75, vil faderens skattemæssige overdragelsessum være kr. 225.000, hvorfra kan trækkes 35%, maksimalt 75.000 kr., idet det forudsættes, at faderen har drevet forretningen i mindst 10 år. Til beskatning som særlig indkomst *kr. 150.000*. Dette koster 50% i skat = 75.000 kr. Når det tages i betragtning, at søn-

nen herefter kan afskrive med 15% på sin købesum på 300.000 kr., vil det, selv om man tager hensyn til forrentning, være et ret fordelagtigt forløb for familien som helhed.

For driftsmidler vil der ved overdragelse blive udløst beskatning hos faderen af forskellen mellem saldoværdi og handelsværdi. Den virkelige handelsværdi kan i disse tilfælde ofte være meget svær at fastlægge. Der synes hos myndighederne at blive udvist en vis tilbageholdenhed, med mindre der er et åbenbart misforhold mellem handelsværdi og den af parterne aftalte pris.

Samme tilbageholdenhed gør sig gældende for så vidt angår prisansættelse af et fra far til søn overdraget varelager. Forklaringen er, at man for så vidt angår varelageret ikke har en udtrykkelig lovregel om, at overdragelse ved gave si-destilles med overdragelse imod fuldt vederlag, hvortil kommer, at det ikke har nogen fiskal interesse at gennemtvinge beskatning af en varelagerreserve hos faderen, når denne reserve straks efter retableres hos sønnen.

Prisansættelsen af ejendomme, der overdrages helt eller delvis ved gave inden for familien, er i de seneste år blevet lagt i ret faste rammer, som der er redegjort for i Skattedepartementets Meddelelse nr. 36 fra april 1976. Ved hjælp af denne vejledning suppleret med de løbende offentliggjorte salgsstatistikker og myndighedernes kvartalsvise oplysninger om kursniveauet for private pantebreve er det muligt at fastlægge, inden for hvilke grænser parterne kan ansætte værdien af den faste ejendom.

Beboelses-
ejendom

Værdiansættelsen af landbrugsejendomme er der ligeledes redegjort for i Skattedepartementets Meddelelse nr. 36 for april 1976.

Landbrugs-
ejendomme

Vanskelighederne ved korrekt værdiansættelse er betydelige. Der må indledningsvis foretages en bedømmelse af den pris, der er ansat af parterne på besætning, driftsmidler og beholdningen. Når man har den rene pris for ejendommen,

må der foretages en bedømmelse af, hvordan denne pris forholder sig til de priser, der er brugt i handler mellem uafhængige parter. Bedømmelsen styres i en vis udstrækning af de tal, man kender fra de officielle vurderinger, men de seneste års erfaringer har vist, at vurderingerne ikke altid er et egnet bedømmelsesgrundlag. Dette har man fået bekræftet i statsskattedirektoratets cirkulære nr. 486 af 20. oktober 1976. Af dette cirkulære fremgår det, at der udover bedømmelse af den samlede pris på landbrugsejendommen af skattemæssige grunde må foretages en ansættelse af driftsbygningernes andel af overdragelsessummen. Dette er nødvendigt for at finde erhververens afskrivningsgrundlag og for at gennemføre beskatning af genvundne afskrivninger for afhænderen. Det har været årelang praksis, at prisen på de afskrivningsberettigede bygninger blev udfundet på grundlag af forholdet mellem samlet ejendomsværdi og grundværdi og et skøn over prisen på det ikke afskrivningsberettigede stuehus. Denne metode vil efter cirkulæret ikke kunne anvendes længere, hvorfor de skattelignende myndigheder bør rette henvendelse til vurderingsmyndighederne for at få fastlagt den rette pris på de afskrivningsberettigede bygninger. Det forekommer ikke så sjældent, at en ejer af en landbrugsejendom tidligere har fået accepteret et afskrivningsgrundlag på driftsbygningerne, som ved en overdragelse nu viser sig at have været for højt. Den nye ejer må indstille sig på, at afskrivningsgrundlaget efter 20. oktober 1976 cirkulæret bedømmes anderledes end efter hidtidig praksis. En justering af prisen på de afskrivningsberettigede bygninger vil kunne medføre, at beskatning af genvundne afskrivninger bliver mere overkommelig.

Cirkulæret af 20. oktober 1976 giver som forklaring på forholdet, at vurderingernes uegnethed bl. a. skyldes, at vurderingen af landbrugsejendomme er baseret på en forudsætning om, at ejendommen hører til en middelstor bondegård i

middelgod kultur. Dette er næppe den fulde forklaring. Det kan ikke udelukkes, at de af landbrugere udfyldte vurderingsskemaer er udfyldt mere eller mindre omhyggeligt af de enkelte landbrugere, således at vurderingsgrundlaget for bygningerne er for ringe.

Beholdningerne kan regnskabsmæssigt opfattes som lager af råvarer og halv- og helfærdige varer. Det drejer sig om såsæd, foderkorn, kraftfoder og kunstgødning, hø og halm samt produkter til salg. Beholdningerne

I det omfang, hvori beholdningerne indgår i bedriftens skattemæssige årsregnskab, således at vækst og nedgang i beholdningerne forøger henholdsvis formindsker den skattepligtige indkomst, vil også overdragelsessummen for disse påvirke den almindelige indkomst i salgsåret.

Således skal indkøbte beholdninger og beholdninger af egen avl bestemt til salg medregnes i årsregnskabet, uanset om landbrugeren er regnskabsførende eller ikke. (Derimod kan varelagerlovens regler kun anvendes på de pågældende beholdninger, hvis landbrugeren er regnskabsførende, medens den ikke-regnskabsførende må optage beholdningerne til salgsprisen uden nedslag). Indkøbt beholdning. Avl til salg

Derimod er det en frivillig sag for alle landbrugere, om de i årsregnskabet vil medregne beholdningen af avl bestemt til eget brug. (I det omfang, hvori sådanne beholdninger indgår i årsregnskabet, vil den regnskabsførende landbruger også kunne anvende varelagerlovens regler på disse). Har landmanden ikke medregnet disse beholdninger i sit årsregnskab, skulle man tro, at han blev beskattet af hele salgssummen herfor uden fradrag for en skønnet værdi af den tilsvarende beholdning ved begyndelsen af salgsåret. Dette er imidlertid ikke tilfældet, jfr. LSR 1948, nr. 13, LSR 1956, nr. 11 og LSR 1968, nr. 9. Avl til brug

For de beholdninger, som er nedlagt i jorden eller består af afgrøder på roden, er der ligeledes valgfrihed m.h.t. med- Jord-beholdninger

regning i årsregnskabet. (Derimod er disse beholdninger ikke omfattet af varelagerloven jfr. Ld. Medd. 1969, s. 120).

Der er nogen tvivl om, hvorvidt der af ligningsmyndighederne kan kræves udskilt og henført en del af vederlaget for den faste ejendom som vedrørende jordbeholdningerne, eller om disse altid må anses for en del af ejendommen. Således anfører Moritz Hansen i Juristen, 1966, s. 468, at »skattemyndighedernes standpunkt er, at beskatning i salgssituationen, hvor landmanden gennem årene har arbejdet med beholdninger, kan og skal søges gennemført«. Det er underforstået, at der tænkes på landbrugeren, som også har medregnet jordbeholdninger i sit årsregnskab.

Baggrunden for dette standpunkt – og tvivlen om dets anerkendelse ved domstolene – er to domme og de konsekvenser, som ligningsmyndighederne og landsskatteretten har draget deraf.

I U.f.R. 1959, 609 H, lensgreve Krag-Juel-Vind-Frijs, forelå det tilfælde, at lensgreven, der ejede og drev nogle ejendomme, den 1.3.-44 selv overtog driften af en ejendom, som han havde bortforpagtet. I hans indkomstopgørelse for regnskabsåret 1.7.-43-30.6.-44 indgik vedr. den nævnte ejendom forpagtningsafgift for tiden indtil 29.2.-44. Desuden var medregnet driftsresultat for perioden 1.3.-30.6.-44 med et negativt beløb på ca. 46.000 kr. Skatteyderen havde herved ligesom for sine øvrige ejendomme taget hensyn til alle beholdninger bortset fra jordbeholdninger. Skatterådet forhøjede indkomsten for den nævnte periode med værdien af jordbeholdninger pr. 30.6.-44, hvilket i princippet blev tiltrådt af landsskatteretten. Sagen endte ved højesteret, hvis dom gik ud på, at skattemyndighederne, som gennem årene havde undladt at kræve jordbeholdninger taget i betragtning ved indkomstopgørelsen, ikke nu var berettiget til på grund af driftsovertagelsen i løbet af regnskabsåret at kræve disse beholdninger medregnet.

I denne sag var der altså tale om ejendomsovertagelse. Salgssituationen er behandlet i den anden dom, U.f.R. 1961, 247 Ø, proprietær C. Wissing. Denne skatteyder havde regnskabsår fra 1.6.-31.5., og med skæringsdag pr. 15.8.-52, d.v.s. midt i høsten, solgte han ejendommen. Hans selvangivne indkomst for salgsåret blev forhøjet med en skønsmæssigt ansat del af salgssummen svarende til den værdi, som kornavlens havde pr. salgstidspunktet. Landsskatteretten tiltrådte dette ud fra det synspunkt, at korn på roden ved salg midt i høsten måtte betragtes som en særlig (selvstændig) værdi i forhold til ejendommen, således at denne særlige værdi måtte anses som indkomstskattepligtigt udbytte. Landsrettens dom slog fast, at det på roden stående korn måtte anses som en bestanddel af den faste ejendom og følgelig i skatteretlig henseende måtte behandles ligesom denne, i øvrigt i overensstemmelse med skattemyndighedernes praksis. Der var ikke grund til at gøre afvigelser herfra i det foreliggende tilfælde, hvor salget skete umiddelbart før eller under høsten.

Forholdet var således det, at hvis salget var sket før høstens påbegyndelse, havde der været tale om en ren jordbeholdning, hvis værdi ikke skulle udskilles fra ejendommen til medregning i årsregnskabet, jfr. f.eks. LSR 1955, nr. 19, medens der til gengæld ikke ville kunne fratrækkes udgifter for tilsåningen jfr. f.eks. LSR 1960, nr. 117, og heller ikke fradrag for værdien af jordbeholdning ved regnskabsårets begyndelse, jfr. LSR 1962, nr. 10. Hvis salget derimod var sket efter høsten, skulle værdien af den pågældende beholdning i egenskab af egen avl have været udskilt af salgssummen og medregnet i indkomstopgørelsen jfr. de ovenfor under avl til brug nævnte landsskatteretskendelser.

Landsskatteretten drog i LSR 1961, nr. 91, konsekvensen af de nævnte domme for så vidt angår sælgerens stilling.

Med hensyn til køberens stilling har landsskatteretten i

LSR 1961, nr. 92, draget den tilsvarende konsekvens, at ingen del af ejendommens købesum kan udskilles til fradrag for jordbeholdning i indkomstopgørelsen for købsåret. Heraf ses for øvrigt, at spørgsmålet stort set drejer sig om periodisering af indkomsten, idet valget står mellem beskatning i købsåret eller i senere år. Ligningsrådet har da også senere vedtaget, at køberen af en landbrugsejendom er berettiget til i sin indkomstopgørelse for købsåret at fradrage den del af købesummen, som svarer til de overtagne jordbeholdninger, men det er en betingelse herfor, at køberen ved årets udgang indtægtsfører samtlige beholdninger, d.v.s. også egen avl til eget brug og jordbeholdninger, og at han fremtidig opgør sin indkomst under hensyn til samtlige beholdninger.

Konklusion For sælgerens vedkommende er retsstilstanden herefter den, at jordbeholdninger ikke skal udskilles som en del af salgssummen og indgå i regnskabet for salgsåret, hvis han ikke tidligere har taget hensyn til jordbeholdninger i sit skattemæssige regnskab, men han får til gengæld heller ikke i salgsåret fradrag for værdien af jordbeholdningen ved salgsårets begyndelse og ikke fradrag for tilsåningsudgifter. Har han tidligere medregnet jordbeholdninger i regnskabet, vil skattemyndighederne som nævnt ovenfor kræve udskillelse af en del af salgssummen som vedrørende jordbeholdning og medregning heraf i årsregnskabet, men om dette (rimelige) krav kan tiltrædes af domstolene er ikke prøvet. Hvis afgrøderne på roden holdes uden for overdragelsen, således at overdrageren selv besørger høsten og afhændelsen af afgrøden, skal salgssummen herfor medregnes i overdragerens indkomst, jfr. LSR 1963, nr. 110.

Besætningen Med hensyn til besætningen sondres mellem stambesætning og salgsbesætning. Ved stambesætning forstås heste, inden for kvæg, køer og andre hundyr, som er bestemt til at indgå i ejendommens faste bestand af køer, tyre som benyt-

tes til avl, orner og grisesøer samt moderfår. Ved salgsbesætning forstås alle andre dyr, herunder altså også fjerkræ.

Salgsbesætningen må nærmest sidestilles med en slags varelager, for hvis vedkommende svingninger i pris og mængde skal indgå i årsregnskabet og derigennem påvirke den skattepligtige indkomst. Det skal dog bemærkes, at varelagerlovens regler ikke kan anvendes på besætningen. Derimod fastsætter ligningsrådet årligt normalpriser for alle dyr (herunder nu også pelsdyr) med det formål at opnå ensartede værdiansættelser ved indkomstopgørelserne. Særligt værdifulde avlsdyr skal optages til handelsværdien. Regnskabsførende landbrugere kan frit optage salgsbesætningen enten til normalprisen, til handelsværdien eller et beløb derimellem. Den ikke-regnskabsførende kan derimod vælge mellem enten normalprisen eller handelsværdien, og han må uændret fra år til år følge det én gang valgte princip. Om han vælger den ene eller den anden værdi er kun et spørgsmål om, hvornår han ønsker at lade sin fortjeneste ved salget beskatte.

For stambesætningens vedkommende er der skattemæssigt nærmest tale om en mellemting mellem anlægsformue og varelager. Både regnskabsførende og ikke-regnskabsførende landbrugere skal for stambesætningen benytte enten normalpriser eller handelsværdien, og det én gang valgte princip kan ikke fraviges. Stambesætningen er anlægsformue i den forstand, at rene værdisvingninger, som fremkommer ved, at ligningsrådet ændrer normalprisen, er indkomstopgørelsen uvedkommende, eller, for den, der benytter handelsværdien, ved at denne ændres.

Stambesætningen er derimod varelager i den forstand, at mængdesvingninger påvirker indkomsten, medmindre der er tale om realisation af hele stambesætningen i forbindelse med overdragelse af ejendommen eller realisation af en væsentlig del deraf eller køb af en ny stambesætning eller væsentlig udvidelse deraf. Spørgsmålet om hvad der forstås ved

væsentlig udvidelse, er der redegjort for i Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 516 af 23. februar 1977. Dette spørgsmål er dog verserende for domstolene. De mængdesvingninger, som påvirker indkomsten, beror altså på ændringer i besætningens aldersfordeling og ændringer ved køb, tillæg og salg af enkelte dyr. Ved køb kan værdien af det pågældende dyr nedskrives til normalprisen med virkning for indkomsten, for så vidt som landbrugeren benytter normalprisen. Ved tillæg optager denne landbruger også det pågældende dyr til normalprisen. Ved salg medregnes forskellen mellem dyrets salgssum og statusværdi.

Besætningens
overdragelse
som gave
Giverens
stilling

Det fremgår af denne fremstilling, at fortjenesten på salgsbesætningen i princippet må beskattes ved overdragelse af ejendommen, og det er i denne forbindelse værd at bemærke, at normalpriser ved besætningsoverdragelse som hel eller delvis gave ikke kan lægges til grund ved gaveafgiftsberegningen, jfr. Vinten RR 1967, s. 43. Overdrageren må være indstillet på at lade sig beskatte af en fortjeneste opgjort på grundlag af samme værdi, som benyttes ved gaveafgiftsberegningen, omend der nok kan rejses samme tvivl som tidligere nævnt vedrørende varelagerets overdragelse helt eller delvis som gave. En evt. fortjeneste på stambesætningen ved ejendommens overdragelse kan under ingen omstændigheder indkomstbeskattes hos overdrageren. Det er naturligvis forudsat, at der virkelig er tale om stambesætning i modsætning til salgsbesætning, til hvilken må henregnes alle dyr, som enten er bestemt til salg i den løbende drift eller i øvrigt ikke er omfattet af definitionen på stambesætning jfr. ovenfor. Se f. eks. LSR 1947, nr. 96.

Ved gaveoverdragelse af enkelte dyr må overdrageren beskattes af forskellen mellem handelsværdien ved overdragelsen og dyrets statusværdi, jfr. LSR 1968, nr. 22.

Modtagerens
stilling

For modtagerens vedkommende bliver stillingen, som om han havde fået gavens beløb kontant og samtidig havde købt

den pågældende besætning eller det pågældende dyr for et tilsvarende beløb. I det omfang, et køb efter ovenstående ville have påvirket modtagerens skattepligtige indkomst, opstår der altså den virkning, at modtageren kan nedskrive dyrets værdi til normalpris, hvorved indkomsten bliver mindre. Jo større værdi, der er lagt til grund ved beregningen af gaveafgift, desto større nedskrivning kan der foretages over indkomsten for erhvervelsesåret. Til gengæld bliver fortjenesten ved senere salg så meget større eller tabet så meget mindre. Er modtageren indkomstskattepligtig af gavens værdi, betyder nedskrivningen til normalpris, at modtagerens indkomst i erhvervelsesåret kun stiger med dyrets normalpris, medens beskatningen af værdien herudover først udløses, når den evt. konstateres ved senere afståelse. Det må dog erindres, at adgangen til at nedskrive til normalpris ikke gælder særligt værdifulde avlsdyr.

Sker overdragelsen af besætningen som helhed, d.v.s. normalt i forbindelse med ejendommens overdragelse, har modtageren ikke adgang til at nedskrive anskaffelsessummen (gaveværdien) vedr. besætningen med virkning for den skattepligtige indkomst.

Ved overdragelse af ejendom med jordforekomster, såsom sten, ler, sand og grus, er det nu helt afklaret, at afhænderen ikke er pligtig til at medregne nogen del af fortjenesten eller tabet i sin almindelige skattepligtige indkomst, jfr. senest Ld. Medd. januar 1978 s. 204. Dette gælder naturligvis ikke, hvis ejendommen er erhvervet i nærings- eller spekulationsøjemed. I LSR 1957, nr. 22, nærede retten betænkelighed ved at tiltræde ligningsmyndighedens påstand om beskatning af avancen ved salg af grusgravningsejendomme ud fra det synspunkt, at det skulle være et naturligt led i driften af virksomheden at købe, udnytte og sælge grunde. Landsskatteretten fandt, at bortsalget lå uden for formålet med erhvervelsen af de pågældende ejendomme.

Overdragelse
af udnyttelses-
retten

Det forholder sig imidlertid anderledes ved overdragelse af retten til at udnytte forekomster på en ejendom, uden at selve ejendomsretten overdrages. I disse tilfælde er godtgørelsen for afgivelsen af retten til udnyttelse skattepligtig som almindelig indkomst. Ved enkelte overdragelser har det været uklart, om der var tale om salg af selve ejendommen, eller om kun udnyttelsesretten var omfattet af aftalen jfr. U.f.R. 1961, 815 V, og RR 1965, s. 67 (afg. fra LD).

Endelig har der i LSR 1962, nr. 114, foreligget det forhold, at overdrageren af ejendommen havde betinget sig ret til et vederlag udover købesummen, hvis køberen udnyttede ejendommen til udvinding af molér eller solgte ejendommen til dette formål. 5 år efter overdragelsen blev retten til det yderligere vederlag aktuel. Da udnyttelsesretten var afhændet i forbindelse med ejendommen, var vederlaget ikke skattepligtigt for modtageren.

KAPITEL IX

Overdragelse af virksomhed

A. Overdragelse af hele virksomheden.

I KAPITEL IV er det omtalt, at overdragelse af en erhvervsvirksomhed ved gave sidestilles med salg, hvorved der udløses beskatning af fortjeneste og tab på de aktiver, som hører til virksomheden.

For så vidt angår »salgssummens« fordeling på de enkelte aktiver bemærkes, at fortjeneste og tab på varelagerlignende aktiver (omsætningsaktiverne) påvirker *overdragerens* almindelige indkomst, ligesom også *modtagerens* almindelige indkomst påvirkes af overdragelsessummen, idet denne udgør hans anskaffelsessum.

Salgssummens
fordeling

Fortjeneste og tab på virksomhedens øvrige aktiver (anlægsaktiverne) vil som hovedregel ikke påvirke *overdragerens* almindelige indkomst, men derimod hans særlige indkomst. *Modtagerens* almindelige indkomst påvirkes af overdragelsessummen i det omfang, hvori der er adgang til afskrivning derpå, og i så fald kun indirekte og med forsinkelse af varierende styrke på grund af de varierende afskrivnings-satser. I øvrigt opnår modtageren først fradrag for anskaffelsessummen ved senere salg af anlægsaktiverne.

For sælgerens vedkommende er der ydermere forskel på opgørelsen af fortjenesten på de enkelte aktiver, idet fast ejendom (jfr. foran) og good-will skiller sig ud. For good-wills vedkommende gælder således den særlige bestemmelse i LSI § 6 A, hvorefter der i forskellen mellem salgssum og den

anskaffelsessum, som måtte henstå som skattemæssigt uafskreven, indrømmes et fradrag. Fradragets størrelse beregnes som en procentdel af fortjenesten, og procentdelen graderes efter det antal år, der er forløbet siden udgangen af det indkomstår, hvori ejeren skattemæssigt første gang har medregnet indkomst af virksomheden, hvortil good-willen er knyttet, jfr. følgende skala:

Ejertid	Fradrag i pct.
Under 5 år	0
5 år, men under 6 år	10
6 - - - 7 -	15
7 - - - 8 -	20
8 - - - 9 -	25
9 - - - 10 -	30
10 - eller mere	35

Frdraget beregnes særskilt for hver fortjeneste ved afståelse af good-will, som afhænderen har opnået i indkomståret. Her tænkes på det sjældne tilfælde, at ejeren besidder flere virksomheder, som han i samme år afhænder helt eller delvis. Frdraget kan højst udgøre 75.000 kr. i det enkelte år og kan ikke overstige den samlede skattepligtige fortjeneste på good-will. Det optimale frdrag nås ved en samlet fortjeneste på 214.285 kr. efter mindst 10 års besiddelse og fører til en beskatning på ca. 32,5 % af fortjenesten.

Ved procentsatsens fastlæggelse gælder, at senere tilkøb af good-will til den oprindelige virksomhed er uden betydning, idet det er virksomhedens oprindelige anskaffelsestidspunkt, der er afgørende, jfr. SO 1977, s. 133 (C. 7244).

Ved opgørelsen af fortjenesten på good-will vedrørende forretninger, som har været i afhænderens besiddelse i en længere årrække, er det væsentligt at få konstateret, om hele anskaffelsessummen for good-will er skattemæssigt afskrevet. Således opnåedes frdrag i LSR 1963, nr. 20.

Af disse grunde er *salgssummens fordeling* af stor betyd-

ning for både sælger og køber, og det kan næppe afvises, at der derfor kan være forskel på aktivernes objektive handelsværdi, alt efter om de afhændes særskilt eller som led i hele virksomheden; hertil kommer, at også *købesummens berigtigelsesmåde* vil kunne påvirke køberens interesse i en hurtigere eller langsommere afskrivning. Dette skyldes, at berigtigelsesmåden ofte påvirker køberens nominelle anskaffelsessum og dermed hans afskrivningsgrundlag. Med en given bruttoindkomst før afskrivning kan et højere samlet afskrivningsgrundlag tænkes at gøre køberen mindre interesseret i f. eks. at få henført en væsentlig del af anskaffelsessummen til good-will fremfor til bygninger, fordi afskrivning på good-will er en bunden afskrivning. I modsat retning kan ovennævnte good-willfradrag tænkes at motivere sælgerens interesse. Er der ingen interessefællesskab mellem sælger og køber, vil de modgående synspunkter dog normalt skabe en sådan balance, at myndighederne ikke finder grundlag for at kritisere salgssummens fordeling. Det er vigtigt, at parterne selv aftaler en fordeling, da ligningsmyndighederne i modsat fald skønsmæssigt må fastlægge fordelingen. Hvor køberen ikke er interesseret i nogen bestemt fordeling, kan der derimod være anledning til at kritisere denne, hvilket ses af ØLD af 10/7-61, restauratrice, fru Helga Sørensen (SO 1962, s. 113), af ØLD af 18/7-68 (U.f.R. 1968, s. 859), og af HD af 20/2-69 (U.f.R. 1969, s. 319), i hvilke man anså en del af salgssummen vedrørende fast ejendom som vederlag for good-will. Se herom i kapitlet om overdragelse af fast ejendom.

Ligeledes er der grund til at forvente kritik, hvor der – som ved familieoverdragelser – er formodning for et interessefællesskab mellem sælger og køber, se således LSR 1963, nr. 22, og LSR 1964, nr. 115. Myndighedernes tilbageholdenhed med hensyn til krav om beskatning af good-will og fortjeneste på varelager fremgår dog af Ld. Medd. 1964, s. 107 (F. 25).

788). Omfordeling er desuden foretaget i LSR 1951, nr. 26, LSR 1960, nr. 111, LSR 1972, nr. 52 og LSR 1976, nr. 50, medens omfordeling er underkendt i LSR 1967, nr. 36, LSR 1975, nr. 129 og RR 1978, SM 110 (LSR 1978-4-289).

I SO 1978, s. 255 (LSR 1978-4-289-15/3-78) nægtede landsskatteretten at anerkende, at der var betalt for good-will i forbindelse med en ejendomsoverdragelse, idet overdrageren bl. a. oplyste, at der ikke var overdraget en overskudsgivende forretning, ikke var overdraget en kundekreds, og at den nye ejer måtte ofre betydelige udgifter til butikskalernes istandsættelse og allerede havde måttet ophøre med den tekstilforretning, som han drev fra lokalerne.

Good-willfradraget gør det aktuelt at trække grænsen mellem på den ene side good-will og på den anden side andre rettigheder af mere eller mindre tilsvarende art, som ikke er omfattet af fradraget. Således er den i LSI § 2, nr. 4, nævnte fortjeneste på patentret, forfatterret og kunstnerret samt ret til mønster eller varemærke ikke omfattet af fradraget. Firmanavn er imidlertid good-will, jfr. RR 1977, SM 68 (LSR I 1973, nr. 1-210). Retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt (LSI § 2, nr. 5) er heller ikke omfattet af fradraget, jfr. RR 1976, SM 103 (C. 5822), som vedrørte en »køretilladelse« i henhold til § 3 i lov nr. 293 af 23/5-73 om gods-transport med motorkøretøjer. Vederlag ved overtagelse af en koncessioneret fragtrute kan dog, hvor de overtagne aktiver ikke værdimæssigt modsvarer vederlaget, delvis anses for good-will, selv om good-willvederlag ikke er tilladt ved sådan overdragelse, jfr. RR 1976, SM 23 (LSR I 1971 nr. 6-676).

Køberens godtgørelse af sælgerens tidligere afholdte udgifter til indretning af lejede lokaler er skattepligtig for sælgeren, jfr. SO 1977, s. 256 (LSR I 1972 1-2202 – 16/5 1977).

I liberale erhverv kan tilsyneladende hele kundekredsen sælges, uden at virksomheden anses for at være ophørt, jfr.

RR 1976, SM 62 (LSR I 1973 nr. 3-104). Det har den praktiske betydning, at en eventuel salgssum for den afhændede del af inventaret kan fradrages i den samlede saldværdi, og at der kan afskrives på den eventuelt resterende del af saldværdien. Forudsætningen er selvsagt, at virksomheden fortsætter (i en anden by eller egn) på grundlag af en ny kundekreds.

Hvis sælgeren misligholder en aftale om trediemands *for-købsret* og derfor må betale erstatning, kan beløbet hverken fradrages i den almindelige eller særlige indkomst, jfr. C. 7527.

Det andet vigtige spørgsmål ved overdragelse af virksomhed er overdragelsessummens berigtigelse. Det er behandlet i kapitel V, hvortil der kan henvises. Nogle enkelte punkter skal dog berøres i det følgende. Berigtigelsen

Kursnedslag på pantebreve og gældsbreve er et stedse tilbagevendende spørgsmål. I princippet skal der ved skønnet over kursværdien stræbes henimod handelsværdien. Det gælder også, hvor der handles mellem nærbeslægtede personer, jfr. HD 10/11-77 i Skd. Medd. hæfte 45, s. 122, hvori det hedder, at ansættelsen af pantebrevets værdi bør ske med udgangspunkt i den kurs, hvortil lignende men mere typisk udformede pantebreve ansættes på det almindelige pantebrevsmarked, og således at denne kurs reguleres op eller ned på grundlag af pantebrevets særlige bestemmelser. Da den konkrete ansættelse til kurs 85 herefter ikke var bindende for skatteyderen, blev sagen hjemvist til fornyet ansættelse hos ligningsmyndigheden. Her enedes man om den af skatteyderen ønskede kurs.

I Skd. Medd. hæfte 46, s. 239, oplyses, at skatte- og afgiftsministeriet med henvisning til nævnte dom har forligt en anden retssag, således at ligningsmyndighedens ansættelse til kurs 65 mod skatteyderens kurs 30 resulterede i kurs 40 for et pantebrev, som var meget lavt forrentet og var afdragsfrit

indtil kreditors død, efter hvilket tidspunkt det skulle afdrages over 20 år.

Ved nævnte HD er det underkendt, at der ved kursfastsættelsen kan tages særlige for markedsmekanismen fremmede hensyn til interessefællesskabet mellem de handlende, selv om dette fællesskab har givet sig udslag i vilkår, der afviger fra, hvad der er normalt på pantebrevsmarkedet. Hvor det er fast ejendom, der handles, bliver der nu også taget hensyn til pantebrevsvilkårene ved fastlæggelsen af det eventuelle gavebeløb, som udgør forskellen mellem ejendommens handelsværdi under hensyn til de konkrete overdragelsesbetingelser og den samlede værdi af vederlaget for ejendommen.

I LSR 1967, nr. 113, opnåede en læge ved opgørelsen af good-willvederlag kursnedslag med 30% på et 10-årigt gældsbrev med lige store halvårslige pristalsregulerede afdrag og sikkerhed i form af håndpant i et ejerpantebrev.

Hvor der er handlet, men hvor køberen *efterfølgende* (f. eks. af finansielle grunde) tvinges til at erlægge den kontante købesum i rater (over 5 år), kan der ikke indrømmes kursnedslag på denne del af købesummen, jfr. RR 1978, SM 88 (LSR I 1973 nr. 1-433).

En forhåndsbestemmelse om, at *gældsbrevsrenterne* skal tilskrives hovedstolen, afskærer debitor fra at fradrage renterne, førend de forfalder, jfr. RR 1978, SM 59 (LSR 1977-1-1426).

Kursnedslag på pantebrev skulle ved avanceopgørelsen *fordeles forholdsmæssigt* på ejendom og driftsmidler, hvor ejendom, maskiner og driftsmateriel var overdraget for en samlet salgssum, der bl.a. var berigtiget ved udstedelse af pantebreve, jfr. RR 1977, SM 158 (LSR I 1973 nr. 6-692). Der henvistes herved til tinglysningslovens §§ 37 og 38, hvorefter et tinglyst pantebrev i en ejendom, der varigt er indrettet med særlig erhvervsvirksomhed for øje, når intet andet er aftalt, også omfatter det dertil hørende inventar og drifts-

materiel, og at en særskilt ret over maskiner m.v. i en ejendom til brug for en derværende erhvervsvirksomhed ikke kan forbeholdes. Disse præmisser for kendelsen synes at åbne visse muligheder for sælgeren med hensyn til vilkårlighed i fordelingen af kursnedslaget. Det kræver dog formentlig, at sælgeren udtrykkeligt opgiver sin panteret i de aktiver, han ikke ønsker at fordele kursnedslaget ud på.

Berigtigelse med *overskudsandel* kan efter LSR 1965, nr. 106, ikke kapitaliseres. Der kunne heller ikke kapitaliseres i C.3360, hvor en med et tysk firma indgået kontrakt blev overdraget til trediemand mod en good-will i form af 50.000 kr. pr. år, så længe kontrakten mellem det tyske firma og trediemanden blev opretholdt, dog højst 20 år. Selve kontrakten var uopsigelig i 2 år, men kunne herefter under visse omstændigheder ophæves. Konsekvensen var, at der ikke for sælgeren af kontrakten skulle ske beskatning af good-will, og at køberen ej heller kunne afskrive på good-will. De årlige ydelser var til gengæld skattepligtige henholdsvis fradragsberettigede.

Det må erindres, at den sælger af virksomheden, som ønsker at *bosætte sig i udlandet*, bliver begrænset skattepligtig til Danmark, hvis han forbeholder sig overskudsandel, jfr. KSL § 2. Bortforpagtning af en virksomhed for en afgift på 12½ % af omsætningen, dog mindst 80.000 kr. årligt, blev i LSR 1975, nr. 103, sidestillet med deltagelse i erhvervsmæssig virksomhed og førte til begrænset skattepligt. Sagen blev dog forligt på skatteyderens vilkår, jfr. Strobel, SO 1977, s. 232f.

Særligt med hensyn til gaveoverdragelser kan der være anledning til at påpege muligheden for, at der for køberen indsættes så restriktive vilkår i aftalen om overdragelsen, at dispositionen ligefrem må sidestilles med en *døds gave*, jfr. ØLD af 21/5-29, U.f.R. 1929, 831, gårdejer Hans Jørgen Jørgensen. Her var der tale om en 68-årig enke uden livsar-

vinger, som overdrog en ejendom, der med besætning og inventar var vurderet til 112.900 kr., til sin afdøde nieces mand. Køberen skulle yde hende aftægt in natura + årligt 500 kr. kontant, og hvis hun var utilfreds med aftægten, skulle hun i stedet have kontant 100.000 kr. med fradrag af 2.000 kr. for hvert år, hun havde nydt aftægten. Ejendommen kunne ikke videresælges uden hendes samtykke. Da dispositionen efter værdiforholdet mellem ejendommen og aftægten måtte anses at indebære en gave, og enken havde forbeholdt sig når som helst at kunne kræve *det overdragnes værdi* tilbage, fandt retten, at der forelå en døds gave, som var arveafgiftspligtig, jfr. AAL § 4a.

Det må bemærkes, at selve virksomheden i et tilfælde som nævnt antagelig må anses for overdraget i giverens levende live, medens kun den gave i form af nedsat betaling, som overdragelsen indebærer, ikke er endelig. Konsekvensen må formodes at være, at adgangen til at afskrive anskaffelsessummen for ejendommens aktiver må tilkomme modtageren, og at hans anskaffelsessum må være aktivernes handelsværdi på det tidspunkt, da han før givers død overtager ejendommen. Tilsvarende må ejendommen anses for solgt af giveren i dennes levende live med de deraf følgende skattemæssige konsekvenser vedrørende realisationsgevinst og -tab.

Omvendt må det forhold, at giveren kan kræve *selve ejendommen* tilbage, altså at selve virksomheden er en døds gave, antagelig indebære, at giveren fortsat må anses som ejer og derfor berettiget til fortsat afskrivning af sin anskaffelsessum for aktiverne. I dette tilfælde må dispositionen nærmest sidestilles med et forpagtningsforhold.

I denne forbindelse bemærkes, at en overdragelse omfattet af AAL § 5b er en livsgave, således at giver og modtager indkomstskattemæssigt behandles som ved ubetinget overdragelse.

Tvivl om, hvornår der er sket overdragelse af en virksom-

hed forelå i Skd. Medd. hæfte 31, nr. 2. Her drejede det sig om en *forpagtningskontrakt med køberet* for en aftalt købesum, der skulle nedsættes med dels den indtil købet betalte forpagtningsafgift dels et i forbindelse med kontraktindgåelsen af forpagteren stillet depositum. Forholdet kunne ikke sidestilles med overdragelse af virksomheden, selv om det tillige var bestemt, at forpagtningsforholdet uden opsigelse skulle ophøre efter 10 år, og at forpagteren til den tid kunne overtage virksomheden alene ved at give afkald på det stillede depositum. Overdragelse ville først ske, når og hvis forpagteren erklærede at ville købe.

I RR 1971, SM 26 (Skd. VIII nr. 3210/1970) er det udtalt, at en gaveoverdragelse af aktier, som var betinget af, at gaveafgiftsmyndigheden godkendte den i gaveanmeldelsen ansatte aktiekurs, skattemæssigt ansås for sket ved gavemodtagerens underrettelse om gaven, og at gaven kunne annulleres med virkning fra gavetidspunktet, hvis gaveafgiftsmyndigheden fastsatte en højere værdi end forudsat i gavetilsagnet. Annulleringen skulle dog ske i umiddelbar forbindelse med den endelige afgørelse vedrørende aktiernes værdi til gaveafgiftsberegningsen. Betinget
overdragelse

En sådan betingelse kan med nævnte virkning benyttes ved alle overdragelser, hvilket må erindres i de følgende afsnit.

B. *Successiv overdragelse.*

Det falder ofte naturligt at lade overdragelsen af virksomheden til den yngre generation ske gradvist. I så fald kan interessentskabs- eller kommanditselskabsformen i mange henseender være bekvem. Drejer det sig om liberalt erhverv, hvor udøverens vigtigste aktiv er personlig viden og dygtighed, kan generationsskiftet vel ofte antages at ske uden overdragelse af skattemæssig betydning. Successiv overdragelse kan også tænkes gennemført, ved at indehaveren først

omdanner sin virksomhed til et aktieselskab og derefter gradvist overdrager aktierne til sine efterkommere.

Den åbenbare skattemæssige fordel ved sådan gradvis overdragelse i levende live er, sammenlignet med overdragelse af hele virksomheden på én gang, at beskatningen af realisationsgevinst sker successivt, hvorved virksomhedens *likviditet* belastes mindre hårdt. Det tidligere omtalte goodwill fradrag i LSI § 6 A tilskynder ligeledes ofte til gradvis overdragelse via interessentskabs- eller kommanditselskabsformen.

I dette afsnit behandles først de skattemæssige virkninger af successiv overdragelse ved interessentskabsformen i en del af dens mange variationer, og dernæst beskrives den skattemæssige praksis vedrørende omdannelse af firma til aktieselskab.

I. Interessentskabet.

Overskudsandel
og formueandel

I mange tilfælde vil den successive overdragelse ske ved slægtningens optagelse som medejer af virksomheden. Det sker typisk ved stiftelse af et interessentskab, kommanditselskab eller partrederi med et ideelt anpartsforhold i selskabets aktiver (selskabsformuen).

Indledningsvis bemærkes, at beskatningen af den *løbende indkomst* (overskuddet) i disse selskaber ikke sker hos selskabet, men hos deltagerne i forhold til disses andel i overskuddet. Om *forskydning imellem* deltagerens og interessentskabets *regnskabsår* se LSR 1966, nr. 73, og 1972, nr. 84, hvor kun den for den sammenfaldende periode beregnede indkomst medregnedes. Hver enkelt deltager foretager *individueel afskrivning* på selskabets afskrivningsberettigede aktiver med udgangspunkt i hans anskaffelsessum for anparten i dem, ligesom han også kan foretage nedskrivning på sin anpart i varelageret. Se således LSR 1976, nr. 105, hvor to erhvervsdrivende drev hver sin forretning fra en af dem i lige anpartsforhold ejet ejendom, hvorpå den ene havde afholdt

ombygningsudgifter, men alene kunne foretage skattemæssig afskrivning på *halvdelen* af den afskrivningsberettigede del af udgiften.

Henlæggelse til *investeringsfond* og forlods afskrivning dermed sker ligeledes individuelt. Den ene interessent kan således anvende investeringsfondsmidler til sin andel af en af interessentskabet anskaffet personbil, som han udelukkende skal benytte erhvervsmæssigt, medens den anden interessent skal benytte den til privat kørsel, jfr. SO 1974, s. 132 (H. 14.501). Til gengæld kan indtægter og udgifter ikke henskydes til efterfølgende år, bare fordi parterne ikke har foretaget nogen fordeling deraf, jfr. RR 1975 SM 100 (LSR I 1970, nr. 4-2018), hvor pantebreve, som interessentskabet erhvervede ved salg af parceller i 1969 fordeltes imellem interessenterne i 1970, men hvor kursnedskrivningen på pantebrevene desuagtet måtte henføres til hver interessent i 1969. Det forhold, at interessentskabet ikke beskattes selvstændigt, fik også betydning i sagen RR 1978, SM 29, (LSR I 1973, nr. 3-1816), hvor en interessents andel i det konkursramte interessentskabs underskud ikke kunne fremføres efter ligningslovens regler på grund af interessentens manglende evne til at betale den i konkursåret opståede gæld. Selv om interessentens indestående primo konkursåret udgjorde et positivt beløb, hvortil kom en skjult merværdi i interessentskabets ejendom, måtte interessentens samlede aktiver i og uden for interessentskabet danne grundlag for skønnet over hans betalings- evne.

Disse regler gælder også kommanditisten, jfr. Skd. cirkulære nr. 274 af 22/12-61 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., afsnit V. Opmærksomheden henledes dog på statsskattedirektoratets cirkulære nr. 443 af 17. dec. 1975, som begrænser kommanditistens adgang til fradrag for underskud og skattemæssig afskrivning på selskabsaktiverne til et beløb svarende til kommanditisthæftelsen.

Ydermere må det fremhæves, at der ikke behøver at være nogen entydig sammenhæng mellem deltagerens andel i selskabets overskud og hans anpart i selskabsformuen. Andelen i overskuddet vil ofte foruden at være afhængig af størrelsen af den ideelle anpart (indskuddet eller indeståendet) være afhængig af deltagerens *arbejdsindsats* i forhold til de øvrige. Se således LSR 1958, nr. 15, og 1955, nr. 34. Herudover kan deltagerens indbyrdes forskellige formueforhold uden for interessentskabet tænkes at påvirke overskudsfordelingen på grund af den personlige hæftelse, som naturligvis udsætter den mest formuende deltager for den største direkte *risiko*. Endelig kan en skævdeling af overskuddet i overdragerens favør meget vel være udtryk for en *berigtigelsesmåde vedrørende selve overdragelsen*. Herom henvises til nedenfor under købesum og overskudsandel.

En ændring af reglerne om overskudsfordeling i selskabet behøver således ingenlunde at være udtryk for en tilsvarende ændring af anpartsforholdet med hensyn til selskabsformuen, men vil tværtimod ofte være udtryk for, at den indbyrdes arbejdsindsats ændres, uden at den deltager, hvis arbejdsbyrde formindskes, indskyder mere kapital (køber en større anpart) i selskabet.

Det underliggende forhold for en skævdeling af overskudsandele kan i visse tilfælde tænkes at være ønsket om gaveoverdragelse, hvor der er tale om beslægtede deltagere, jfr. bemærkningerne i kapitel II om gave eller løn, eller en vilkårlig *overførsel af indtægt mellem deltagerne*, jfr. RR 1977, SM 193 (LSR I 1973 nr. 1-1383) vedrørende søskende, LSR 1978, nr. 62, vedrørende forlovede, LSR 1976, nr. 104, vedrørende samlevende, og LSR 1978, nr. 64, vedrørende et tandlægeægteskab som komplementarer og deres aktieselskab som kommanditist i et fælles kommanditselskab.

I LSR 1974, nr. 155, måtte skatteyderen i interessentskabets *afviklingsår* dække 64.048 kr. af medinteressentens halv-

del af interessentskabets gæld. Da driftsresultatet i de tidligere år havde været delt ligeligt, kunne skatteyderen ikke få fradrag for det nævnte beløb. Kendelsen er kommenteret af Jan Hinze i Danmarks kommunale Efterretninger 1974, s. 44. Det fremgår heraf, at ligningsdirektoratet i sin indstilling om nægtelse af fradrag henviste til LSR 1971, nr. 38, og LSR 1956, nr. 28, som imidlertid begge synes at bygge på et synspunkt om låneforhold. Man kan formentlig derfor fortsat tillægge LOSR 1934, nr. 57, betydning, når den antager, at enhver af deltagerne i et interessentskab som hovedregel udover sin efter fordelingsreglerne beregnede andel i interessentskabets årlige underskud kan fradrage den del af tabet, han i kraft af sit solidariske ansvar må udrede, fordi det viser sig uerholdeligt hos medinteressenterne. I LSR 1956, nr. 29, opnåede en entreprenør fradrag for medinteressentens overtræk på sin konto, idet der anlagdes et driftstabssynspunkt.

Overførsel af en del af interessentskabets indkomst til en *interessents ægtefælle* kan anerkendes skattemæssigt, hvis denne udfører arbejde for interessentskabet. Se således SO 1972, s. 213 (VLD af 11/1-72 – II 871/1971), som indrømmede hustrufradrag efter dagældende regler og tillige lønmodtagerfradrag for lægehustrus indtægt fra interessentskabet for regnskabsføring vedrørende dets patientindtægter for B-medlemmer af sygekassen. Modsat udfald fik SO 1975, s. 77 (VLD af 26/6-74 – 2322/1973), idet der nægtedes særskilt beskatning af lægehustrus løn fra interessentskabet hovedsagelig for telefonpasning. I RR 1974, SM 97 (LSR I 70, 6-1327) indrømmedes der alene beskatning efter reglerne for medhjælpende hustru, hvor telefonvagten i to dyrlægers fælles praksis blev passet af de respektive hustruer. Hustruens arbejdsaftale med interessentskabet kan være så formløs, at hun ikke opnår særskilt skatteansættelse, jfr. LSR 1965, nr. 159. Ansættes hustruen særskilt af indtægt ved arbejde for interessentskabet, i hvilket ægtemanden er deltager, kan hun

Beskatningen
af ægtefællens
indsats

også opnå at få en mellem sig og interessentskabet indgået aftale om opsparing i pensionsøjemed anset for omfattet af PBLs regler, jfr. SO 1975, s. 129 (H. 14.988).

Er *hustruen interessent*, kan hun ansættes særskilt til skat, hvis hun vel at mærke tager aktivt del i selskabets almindelige drift, jfr. SO 1973, s. 248 (H. 14.051) vedrørende et kommanditselskab. Det forhold, at ægtemanden tillige er deltager i interessentskabet, kan næppe afskære hustruen fra særskilt skatteansættelse som medinteressent, jfr. også Michelsen i Juristen 1975, s. 90.

Hvis *mand og hustru driver fælles virksomhed uden deltagelse af andre*, gælder der særligt strenge krav, jfr. pkt. 19 i Skd. cirk. nr. 198 af 27/10-71 om kildeskatteloven, i hvilket krav om særskilt kundekreds udtrykkeligt nævnes. Særskilt kundekreds forelå således ikke i LSR 1973, nr. 160, hvorfor en kvindelig dyrlæge ikke beskattedes særskilt, skønt hun drev praksis sammen med sin mand. I erhverv, hvor der ikke kræves så udpræget faglig kompetence, må det antages, at hustruens selvstændighed og ligeberettigede stilling som deltager skal kunne dokumenteres, jfr. LSR 1970, nr. 179 (hoteldrift) og diskussionen i Th. Nielsen, Indkomstbeskatning II, s. 193ff. og Michelsen i Juristen 1975, s. 90.

Alternativet til særskilt beskatning af hustruen af en for hendes indsats opgjort indkomst er, at *reglerne om medhjælpende ægtefælle* anvendes på ægtefællernes indkomst ved selvstændigt erhverv. Herved kan efter ægtefællernes anmodning 50%, dog højst (i 1979) 54.200 kr. af virksomhedens overskud, overføres til den anden ægtefælle som indkomst for denne. Betingelsen er, at begge ægtefællerne deltager væsentligt i den enes eller begges erhvervsvirksomhed. I SO 1978, s. 300 (LSR I 1978-1-522) var hustruens indsats som chauffør for mandens lægevagttjeneste ikke væsentlig.

Interessentskab
eller
låneforhold

En aftale om stiftelse af et interessentskab, kommanditselskab eller partrederi kan gå ud på ethvert delingsforhold

af selskabsformuen i ideelle anparter mellem indehaverne. Der kan også sluttet aftale om forlods forrentning af indskud, forlods andel i overskud, begrænsning i overskudsandel og eventuelt også begrænsning i andel i underskud o.s.v. I denne forbindelse er det af betydning at få afstukket grænsen mellem selskabsdeltagelse og låneforhold.

At aftalen skattemæssigt må sidestilles med et låneforhold indebærer, at virksomheden enten slet ikke for nogen dels vedkommende kan anses for overdraget til långiveren, eller at hele virksomheden straks ved aftalen må anses for fuldt ud overdraget, idet den oprindelige indehaver anses for at være långiver, jfr. LSR 1947, nr. 122, som refereres senere under omtalen af forskydninger i andele.

Det vil i skattemæssig henseende ved afgrænsningen mellem selskabsdeltagelse og låneforhold være af betydning, om aftalen skaber en særlig selskabsformue, til hvilken begge parter har medejendomsret, jfr. LOSR 1933, nr. 47, og LSR 1953, nr. 4. Den førstnævnte kendelse vedrørte spørgsmålet, om der på grundlag af et låneforholds særegne vilkår forelå et efter dagældende regler selvstændigt skattepligtigt kommanditselskab. Efter indholdet af den i sagen omhandlede overenskomst og det i øvrigt oplyste, herunder navnlig, at der ikke kunne antages at påhvile (långiveren) noget medansvar over for firmaets kreditorer, ligesom der ej heller var dannet nogen særlig selskabsformue, i hvilken (långiveren) kunne antages at være medejendomsberettiget, fandt landsoverskatterådet betænkelighed ved at opfatte forholdet som et skattepligtigt selskabsforhold, og da der herefter kun kunne antages at foreligge et låneforhold med særlige betingelser om andel i forretningsudbyttet i stedet for almindelig rentesvarelse, blev firmaet som sådant ikke anset for selvstændigt skattepligtigt.

Fritagelse for at deltage i virksomhedens underskud *kan* ligeledes indicere, at det er et låneforhold, der foreligger. Så-

ledes omhandlede LSR 1953, nr. 4, spørgsmålet, om en i udlandet bosat långiver var begrænset skattepligtig, fordi han i kraft af låneforholdet udover en fast rente af lånet også skulle have halvdelen af det årlige overskud af låntagerens landbrug. LSR udtalte, at uanset om (långiveren) skulle deltage i eventuelle overskud af ejendommen, fandtes han ikke at kunne anses for medejer af denne eller anses som ansvarlig deltager i interessentskab, hvorved bemærkedes, at han ikke skulle tilsvare nogen del af et eventuelt driftsunderskud, i alt fald ikke således, at han var forpligtet over for virksomhedens kreditorer. Herefter blev forholdet sidestillet med et låneforhold. Thøger Nielsen anfører i »Indkomstbeskatning« I, s. 641, at forudsætningen for at anerkende, at der foreligger andet end et låneforhold, under alle omstændigheder må være, at fordringen træder tilbage for de øvrige kreditorer, hvorimod det næppe kan være endeligt afgjort, om en tilbagetrædelseserklæring er tilstrækkelig, hvis samtlige øvrige omstændigheder peger mod antagelsen af et låneforhold.

Kravet om en særlig selskabsformue kom også frem i Adv.bl. 1963, s. 18 (LSR I 1958/59 nr. 2124), hvori det hedder »... at klageren ikke kunne anses for berettiget til at henlægge til investeringsfond, da virksomheden ikke var registreret som interessentskab, men blev drevet i broderens navn, og således at virksomhedens aktiver og passiver tilhørte respektive påhvilede denne.«

Interessentskab eller lønmodtagerforhold Hvor en långiver arbejder i virksomheden, vil hans vederlag herfor være lønindtægt, i hvilken der kan foretages *lønmodtagerfradrag*. Dette fradrag tilkommer derimod *ikke selskabsdeltageren*, selv om han forlods får arbejdsvederlag fra selskabet, jfr. LSR 1963, nr. 51, og LSR 1968, nr. 139. Sidstnævnte kendelse nægtede ydermere en interessent med anpart 1/12 i et selskab med ialt 9 nærbeslægtede deltagere adgang til at se bort fra de af selskabet betalte pensionsforsikringspræmier, som angik ham. Tilsvarende afgørelser ses

i RR 1973, SM 58 (LSR I 1971 nr. 3-137), RR 1976, SM 81 (LSR I 1973 nr. 1-765) og SO 1978, s. 303 (LSR I 1973 5-1295).

Ved stiftelsen af interessentskabet afstår indehaveren af sin virksomhed en andel, der størrelsesmæssigt er bestemt ved den *brøkdel af selskabsformuen, som den indtrædende ifølge aftalen har krav på ved udtræden eller opløsning af selskabet*. Denne afståelse fra indehaveren til den indtrædende slægtning sidestilles skattemæssigt med salg, jfr. den fremstilling af reglerne om beskatning ved salg af virksomheden, som er givet i kapitel IV, og det følger i øvrigt af RR 1972, SM 11 (H. 11.170) og af skattedepartementets afgørelse (Skd. VIII 294/1965) refereret i SO 1966, s. 347. I den nævnte sag henledte departementet opmærksomheden på, at indbyrdes forskydninger i interessenternes ejerforhold vedrørende en fast ejendom betragtes som overdragelse, der er omfattet af reglerne om særlig indkomstskat. Dette gælder også, når interessentskabsforholdet stiftes i forbindelse med en gavedisposition, jfr. LSI § 4, stk. 2. Endvidere kan henvises til LSR 1950, nr. 149.

Det er uden betydning, om den enkelte indtrædende i interessentskabet vederlægger de ved stiftelsen erhvervede rettigheder kontant eller i form af aktiver. Hvor begge indskyder aktiver af erhvervsmæssig karakter, må begge anses for at have solgt anparter heri til den anden. Bytte sidestilles med salg og køb.

Salget gælder ethvert aktiv, som inddrages under den særlige selskabsformue. Fortjenesten på det enkelte aktiv beregnes som forskellen mellem den indtrædendes vederlag for aktivet og en forholdsmæssig del af aktivets anskaffelsessum, således som denne er defineret i kapitel V. Dette er også i overensstemmelse med skattedepartementets svar på en forespørgsel i RR 1971, SM 54, (Skd. VIII j.nr. 2975/70) vedrørende nogle lægers planer om indgåelse af kompagniskab uden anførelse af good-will, idet en eventuel forskel i indtægt

agtedes udlignet ved en skævdeling af de samlede indtægter. Iflg. svaret måtte ideelle anparter i good-will anses for at være overdraget ved interessentskabsstiftelsen. Da to af de indtrædende læger var ægtefæller, henledte departementet opmærksomheden på kildeskattelovens § 26A om den skattemæssige virkning af sambeskattede ægtefællers overdragelse af aktiver til hinanden.

Den indtrædendes vederlag for samtidig indtræden i indehaverens erhvervsmæssige lejemål er skattepligtig som særlig indkomst, jfr. LSI § 2, nr. 5, med fradrag af en eventuel uafskreven del af anskaffelsessummen. Se således RR 1977, SM 194 (LSR I 1972 nr. 1-2202).

I LSR 1969, nr. 23, ansås en funktionærs erhvervelse af erstatning for opgivelse af retten til at indtræde i arbejdsgiverens firma for omfattet af LSI som en art godtgørelse i anledning af fratræden af stilling eller af opgivelse af agentur »eller lignende«.

Et interessentskab kan naturligvis også etableres med henblik på påbegyndelse af en virksomhed. I så fald gælder den særlige begrænsning i adgangen til at foretage fuldt fradrag for anskaffelsessummen for småaktiver (50.000 kr. reglen i AL § 3, stk. 6) for interessentskabets samlede anskaffelse af småaktiver, jfr. SO 1973, s. 293 (H. 14.023).

Vurdering Der opstår i denne forbindelse en række vurderingsproblemer. Hvis den indtrædende slægtning udelukkende indskyder kontanter, og der ikke foreligger nogen gavedisposition ved stiftelsen, opstår alene spørgsmålet om købesummens, d.v.s. indskuddets, fordeling på de enkeltr aktiver. Dette problem er allerede behandlet ovenfor under A.

Fordelingen har selvsagt betydning for såvel den oprindelige indehavers avancebeskatning som for den indtrædendes afskrivningsgrundlag. Parterne må være indstillet på en eventuel kritik af denne fordeling, hvis den ikke rimer med de virkelige værdier.

I denne sammenhæng er det af betydning, at vederlaget for driftsmidler skal behandles i overensstemmelse med AFL § 6, d.v.s. at vederlaget med fradrag af en forholdsmæssig del af saldobærdien skal medregnes som særlig indkomst, positiv eller negativ, jfr. LSI § 2, nr. 1. Det anføres således i SO 1964, s. 167, at en faders fortjeneste på driftsmidler skulle opgøres i overensstemmelse med AFL § 6 i et tilfælde, hvor han agtede at optage sin søn i firmaet. Tilsvarende afgørelse ses i RR 1972, SM 11 (H. 11.170), og i RR 1976, SM 61 (LSR I 1971 nr. 3-1420) vedrørende en fiskeskippers salg af halvparten af sin kutter.

Behandlingen
af negativ
saldo

Denne praksis forudsætter tilsyneladende, at sælgeren deltager aktivt i interessentskabets drift, jfr. en række kendelser m.v. vedrørende afhændelse af *skibsanparter*. Se således ØLD af 1/7-77 (SO 1977, s. 253), RR 1976, SM 225 (H. 16.425), RR 1975 SM 4 (LSR I 1971, nr. 1-1806), RR 1974, SM 88 (LSR I 1971 nr. 2-164) og RR 1972, SM 30 (LSR I 1969 nr. 3-189). Det statueres heri, at passiv besiddelse af skibsanpart i flere interessentskaber, kommanditselskaber eller partrederier anses for én virksomhed, således at afhændelse af en eller flere men ikke samtlige anparter ikke er ophør, hvorfor salgssummen skal fragå i den samlede saldobærdi for skibsanparterne. Det samme gælder ved salg af en eller flere anparter men ikke alle i et selskab, hvis sælgeren ikke har anpart i andre foretagender. I sagen SO 1974, s. 265 (LSR I 1971 nr. 4-459) ansås udtræden af et likviderende rederikommanditselskab dog at være ophør, idet ny anpart i et andet selskab først var anskaffet efter sælgerens udtræden af det første og på det tidspunkt eneste selskab. Det må antages, at dette krav om aktiv deltagelse gælder andre anparter end lige skibsanparter. For bygningers vedkommende er problemet dog uden betydning.

At landbrugere etablerer interessentskab med fællesstald anses ikke i sig selv for at være en driftsomlægning, hvorfor

avancen ved afhændelsen af en ideel anpart af besætningen til medinteressenten er indkomstskattepligtig, jfr. RR 1978 SM 1 (LSR I 1971, nr. 5-1090).

Varelager
og good-will

Hvor den indtrædende er en slægtning af virksomhedens indehaver, kan der ydermere blive tale om kritik af *den samlede overdragelsessum*. Se således LDM 1964, s. 107, (F. 25.788), hvor det om salg af virksomhed fra fader til søn udtaltes, at overdragelsesvilkårene »kun burde tilsidesættes, hvis det var åbenbart, at de ansatte værdier var for lave, herunder at der ikke var ansat nogen værdi af et aktiv, som utvivlsomt havde en handelsværdi.« Se desuden SO 1964, s. 167 (F. 26.554) om en søns optagelse som interessent i faderens firma, samt RR 1965, SM 29, hvor ligningsdirektoratet udtalte, at varelageret kunne optages efter samme procentvise afskrivning som ved det pågældende regnskabsårs begyndelse, medens der f.s.v. angik good-will måtte fastsættes en værdi svarende til, hvad der ville kunne opnås ved salg til trediemand. Tilsvarende udtalelse ses i SO 1969, s. 351, og SO 1970, s. 218.

I RR 1971, SM 54 (Skd. VIII nr. 2975/70) tiltrådte skattedepartementet i en forespørgsel om stiftelse af et lægeinteressentskab en udtalelse fra statens ligningsdirektorat, som blandt andet havde følgende passus vedrørende good-will: »Ved udøvelsen af skønnet over værdien skal der efter direktoratets formening bl.a. tages hensyn til, at en anpart af en good-will i almindelighed må antages at være forholdsvis mindre værd end en samlet good-will, og specielt for så vidt angår udøvere af liberale erhverv, til at good-willværdien ofte vil være knyttet til den hidtidige indehavers person.«

Foranlediget af en anmodning om at tilvejebringe faste regler for ansættelsen og beregningen af good-will ved optagelse i interessentskab svarede skattedepartementet i RR 1973, SM 121 (Skd. VIII 82-19/1973) ved henvisning til følgende udtalelse fra statens ligningsdirektorat:

»Såvel hvor et bestående interessentskab optager nye interessenter som i tilfælde, hvor en fader helt eller delvist overdrager en virksomhed til børn, må der af de lignende myndigheder tages stilling til, om der i afhændelserne må antages at være indeholdt good-will og i bekræftende fald værdien af good-willen. – Ligningsmyndighederne kan ikke være bundet af de i kontrakt eller lignende anførte afhændelsesbeløb, men må ved den skattemæssige fastsættelse af en eventuel good-wills værdi anvende et skøn over det beløb, der må antages at kunne opnås for den ved salg af virksomheden eller en del af denne til trediemand. – Tilsidesættelse eller omfordeling af aftalte overdragelsesvilkår bør dog normalt kun ske, hvis det er åbenbart, at de aftalte good-willværdier er for lave, eller såfremt de er anført til 0 kr., men må antages at have en positiv værdi. – På grund af den store forskel, der gør sig gældende med hensyn til overdragne virksomheders omfang, driftsform m.v., vil det efter ligningsdirektoratets opfattelse ikke være muligt på forhånd – uanset det skatte- og ligningsmæssigt ønskelige heri – at opstille faste regler gældende for opgørelse af good-will som sådan. Værdiansættelsen må efter ligningsdirektoratets opfattelse som følge af det ovenfor anførte foretages konkret i hvert enkelt tilfælde. – Det skal dog anføres, at good-will for mindre virksomheder efter praksis som hovedregel opgøres til et beløb svarende til gennemsnittet af de 3 sidste års nettooverskud med reduktion for et anslået arbejdsvederlag for driftsherren, jfr. det i Meddelelser fra Skattedepartementet 1970 nr. 12, side 74, anførte.«

Opmærksomheden henledes på, at vurderingsprincipperne for aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning er revideret og udgivet i Skd. Medd. hæfte 36, april 1976, som ændret ved Skd. Medd. hæfte 47, oktober 1978, s. 281.

Endelig har statsskattedirektoratet iflg. SO 1976, s. 129

(C. 5303) udtalt, at det såkaldte omdannelsescirkulæres principper om benyttelse af bogført værdi – jfr. det efterfølgende afsnit om stiftelse af aktieselskab – *ikke* kan benyttes ved en søns optagelse i interessentskab.

Det må antages, at der efter de senere års omlægning af skatteadministrationen er etableret så stærk forbindelse mellem ligningsmyndighederne og gaveafgiftsmyndighederne, at de eventuelle skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af ændring af de af parterne benyttede værdier ved overdragelsen gennemføres fuldt ud for både overdrager (giver) og køber (gavemodtager). Det formelle lovgrundlag er i hvert fald klart nok, jfr. LSI § 4, stk. 2, og § 5, stk. 1, samt AFL § 31, stk. 1.

Om der ved overdragelsen er ydet en *gave*, afhænger selv sagt af forholdet mellem det modtagne og vederlaget derfor. Det kan således ikke afvises, at aftale om skævdeling af overskuddet i den indtrædendes disfavør vil kunne afkræfte formodningen om, at hans overtagelse af anparter til lav værdi indebærer en gave. Hvis skævdelingen af overskuddet således ikke er begrundet i forskel i arbejdsindsats og risiko, vil parterne kunne påberåbe sig, at der foreligger en udbytteret som delvis berigtigelse af den indtrædendes vederlag, jfr. afsnittet nedenfor om købesum og overskudsandel.

Gensidig
gældsbrevs-
udstedelse

Det gælder stort set, at køberens anskaffelsessum $\div$ kursnedslag på gældsbreve svarer til sælgerens salgssum. Anskaffelsessummen danner grundlag for køberens skattemæssige afskrivning og for beregning af fortjeneste og tab ved senere salg af aktiverne. Hvor to erhvervsdrivende skyder hver sin virksomhed ind i et fælles interessentskab, er den skattemæssige fordel af berigtigelse ved gensidig gældsbrevsudstedelse således åbenbar i det omfang, der på én gang opnås kursnedslag ved beregning af salgssummen og adgang til skattemæssig afskrivning på de gensidigt overtagne aktiver.

Gensidig gældsbrevsudstedelse forekommer ellers mindre naturlig, eftersom de indskudte nettoværdier delvist eller måske helt modsvarer hinanden. Det er derfor forståeligt, at ligningsmyndigheden har forsøgt at begrænse virkningen af sådan gensidig gældsbrevsudstedelse. Se således RR 1977 SM 98 (LSR I 1972, nr. 2-2047), hvor forholdet var det, at advokat A ejede $\frac{1}{4}$ af good-will i I/S ACDE, eller 336.000 kr., tilligemed selvstændig good-will, eller 706.000 kr., d.v.s. 1.042.000 kr. A og interessentskabet stiftede sammen med advokat F pr. 31/12-71 et nyt I/S ACDEF, hvori alle fem deltagere til lige deling indskød al good-will. Herved indskød A 1.042.000 kr., C, D og E hver 336.000 kr. og F 950.000 kr. A solgte således $\frac{4}{5}$ af sin selvstændige good-will til de fire øvrige og $\frac{1}{5}$ af sin andel i I/S ACDE til F og købte til gengæld $\frac{1}{5}$ af Fs good-will. De mellem A og F overdragne værdier udgjorde således eksempelvis 208.400 kr. fra A til F og 190.000 kr. fra F til A. As overdragelse til C, D og E udgjorde ialt 423.600 kr., d.v.s. hans samlede overdragelse udgjorde 632.000 kr. I købekontrakten parterne imellem var det bestemt, at købesummen skulle afvikles ved betaling af 15% af købesummen i hvert af årene 1972-77 og 10% i 1978. Fordringerne forrentedes ikke, og misligholdelse medførte ikke forfald af restfordringen, ligesom de tilbageblevne interessenter ved en deltagers død eller udtræden overtog sidstnævntes rettigheder mod at overtage restgælden. A havde ved beregningen af sin good-willfortjeneste ansat fordringen til kurs 60 (medens han formentlig i lighed med de andre interessenter foretog skattemæssig afskrivning med 15% p.a. af sin nyanskaffede good-will). Skatterådet og landsskatte retten forhøjede kursen til 80. Skatterådet havde tillige *modregnet As gæld til F*, hvorefter A alene fik kursnedskrivning på 442.000 kr., ud fra det synspunkt, at As fordring delvis modsvarede af en gæld med samme forrentning, afdragetid og sikkerhed. Advokaten anførte hertil, at erklæring

om modregning ikke forelå fra parterne, og at de i civilretten gældende betingelser for modregning ikke var til stede. Landsskatteretten fandt, at *betingelserne for modregning af de indbyrdes mellemværender ikke var opfyldt*, blandt andet under hensyn til, at *de gensidige fordringer efter de stipulerede vilkår ikke var forfaldne ved stiftelsen*. Følgelig kunne der foretages kursnedslag på hele fordringen.

Tilsvarende udfald fik RR 1977 SM 101 (LSR I 1972 nr. 2-2061), hvor et I/S med fem deltagere blev sluttet sammen med et I/S med 21 deltagere.

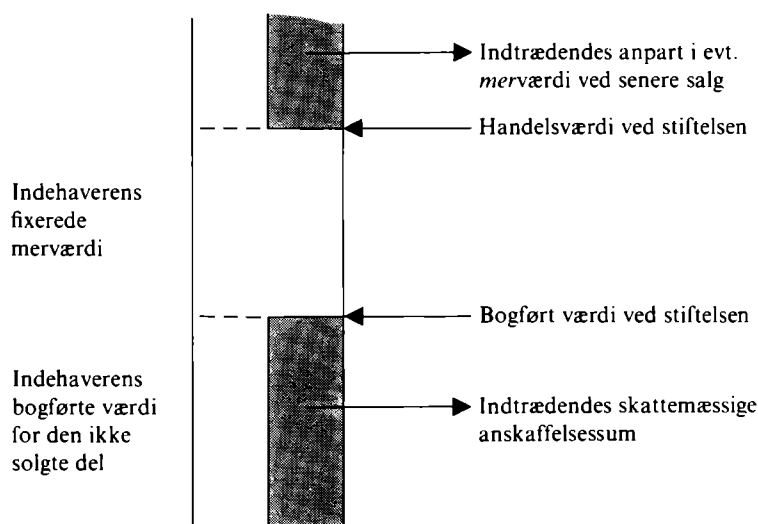
Så vidt ses er det nærliggende for fremtidige interessenter i tilsvarende situationer at prøve lykken med udstedelse af gensidige gældsbeviser, idet konsekvensen af en eventuel skattemæssig modregning er til at overskue, og der ikke er yderligere skattemæssige konsekvenser af en efterfølgende faktisk modregning.

En tilsvarende mulighed synes også at være åben ved overdragelse frem og tilbage, jfr. LSR 1975, nr. 131, hvor der ikke forlangtes modregning, og hvor de gensidige fordringer var opstået ved henholdsvis As køb af good-will hos B i 1969 og salg af en del af good-willen i 1971 til et interessentskab mellem B og C.

Begrænsninger
i rettighederne

Enhver begrænsning i den andel, som den indtrædende ved opløsning eller udtræden har krav på, er afgørende for, hvor stor en del af virksomheden indskyderen ved selskabets stiftelse skattemæssigt kan anses for at have solgt. Det gælder også begrænsninger i anpartsforholdet vedrørende de bestemte aktiver, som indskydes – i modsætning til aktiver, som senere erhverves – jfr. RR 1959, s. 92 (udtalelse fra ligningsdirektoratet). Det drejede sig om et enkeltmandsfirmas omdannelse til interessentskab, i hvilket firmaets indehaver indskød aktiverne til bogført værdi, idet han ved selskabets opløsning skulle have krav på den *merværdi*, som de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet havde udover den bogførte

værdi. Hvis de pågældende aktivers værdi ved opløsningen (eller ved forudgående salg?) var så lav, at indskyderen ikke kunne få dækket den forlods udlodning af den fixerede merværdi, måtte han selv fuldt ud bære tabet herved. Ligningsdirektoratet udtalte, at denne bestemmelse ikke ville medføre indkomstskattemæssige virkninger for parterne. Man må antagelig forstå forholdet som angivet på figuren, symboliserende ethvert af de til virksomheden hørende aktiver.



Den indtrædende må have været berettiget til at afskrive sin anpart af aktiverens bogførte værdi ved stiftelsen.

Anparterne i de aktiver, som senere anskaffes, må parterne i den nævnte sag antagelig have været fælles om på lige fod. Efterhånden som aktiverne udskiftes, sker der under denne forudsætning en formueforskydning, som betyder en successiv, men altså »forsinket« beskattning af den oprindelige indehavers realisationsgevinst, og for så vidt sker der for den indtrædendes vedkommende en egentlig successiv overtagelse af op til halvdelen eller den ideelle anpart, der ellers måtte være aftalt. Dette gælder dog selvsagt ikke good-will.

Se endvidere RR 1977, SM 2 (LSR I 1968/69 nr. 31.803), hvor en funktionær ikke ansås skattepligtig af den merværdi udover sit indskud, som han tilsyneladende erhvervede ved indtræden i et I/S, idet han ved senere udtræden ikke havde krav på et beløb, svarende til den pågældende merværdi. Der var ved udtræden bl. a. ikke krav på vederlag for good-will.

Med hensyn til andre begrænsninger, se senere om »aktiver uden for selskabet« og »samvirksomhed«.

Tidsfaktoren Det er fast praksis, at de skattemæssige retsvirkninger af en aftale om køb og salg indtræder på det tidspunkt, hvor aftalen er bindende for parterne. Dette tidspunkt har betydning for *dels*, hvornår overdrageren bliver skattepligtig af fortjeneste og opnår ret til fradrag for tab på virksomhedens aktiver, og *dels*, hvornår den indtrædende kan begynde skattemæssig afskrivning på aktiverne, jfr. SO 1978, s. 305, hvor slutsedlens dato var afgørende for køberens påbegyndelse af afskrivning på good-will (C. 8333).

For interessentskabsstiftelsens vedkommende kan der være grund til at drage en parallel til praksis vedrørende stiftelse af aktieselskab, hvor skæringsdagen for regnskabets åbning er tidspunktet for den faktiske indtræden af selskabets skattepligt, jfr. Jørgen Andersen, Vejledning i Aktieselskabsbeskatning m.m., s. 37. En række praktiske hensyn taler for også ved interessentskabsstiftelsen at benytte kontraktens skæringsdato, jfr. Mazanti-Andersen i RR 1964, s. 400 f. Det synes da også i praksis at være accepteret, at den i interessentskabskontrakten anførte skæringsdag er lagt til grund for de skattemæssige virkninger indtræden, jfr. U.f.R. 1966, s. 341. Her blev skatteyderens påstand om, at der havde foreligget mundtlig aftale af afvigende indhold, ikke taget til følge af retten, vel nok bl. a. fordi kontraktens skæringsdag oprindeligt af skatteyderen selv var lagt til grund i hans selvangivelse. Af andre afgørelser vedrørende spørgsmålet om bevis for,

hvornår interessentskabsaftale mellem nærbeslægtede er indgået, kan henvises til ØLD af 22/12-65 (SO 1966, s. 108), LSR 1950, nr. 123, og LSR 1952, nr. 44. Om opløsning, se LSR 1940, nr. 7.

En aftale, som blev skriftligt fikseret den 14. marts 1975, og som gik ud på, at en keramikers lønindkomst med virkning fra og med indkomståret 1973 skulle overføres til et interessentskab mellem keramikeren og hendes forlovede blev dog skattemæssigt underkendt i RR 1978, SM 44 (LSR 1977-2-1136). Ligeledes skete der i LSR 1976, nr. 178, først oprettelse af en skriftlig interessentskabskontrakt mellem en fader og søn i 1973, hvor også sønnen løste næringsbrev og selskabet anmeldtes til handelsregistret, således at sønnen ikke for 1972 ansås for selvstændigt erhvervsdrivende og følgelig ikke kunne henlægge til investeringsfond for 1972.

Selv om optagelsen af slægtningen i firmaet måtte indeholde en gavedisposition, vil de særlige obligationsretlige regler om gaveløftets forpligtende virkning for giveren ved mundtlig accept – og dermed også de skattemæssige virkninger indtræden – antagelig ikke være af betydning ved interessentskabsstiftelsen, fordi optagelsen i firmaet indeholder forpligtelser for gavemodtageren (hæftelsen m. v.).

Mange vil måske finde det praktisk at lade skæringsdagen for stiftelsen falde sammen med udgangen af indehaverens regnskabsår. I så fald har indehaveren solgt aktiverne ved slutningen af det pågældende år og kan følgelig ikke for dette år afskrive på de solgte andele af aktiverne bortset fra goodwill, jfr. C. 8333 fra Sd.

Aftalens øvrige indhold kan også have skattemæssig betydning i tidsmæssig henseende, hvilket vil fremgå af det følgende.

Ændring i deltagerkredsen kan gå ud på, at en af deltagerne *træder ud*. Almindeligvis bliver herved den udtrædendes andel erhvervet af de øvrige interessenter i disses indbyrdes

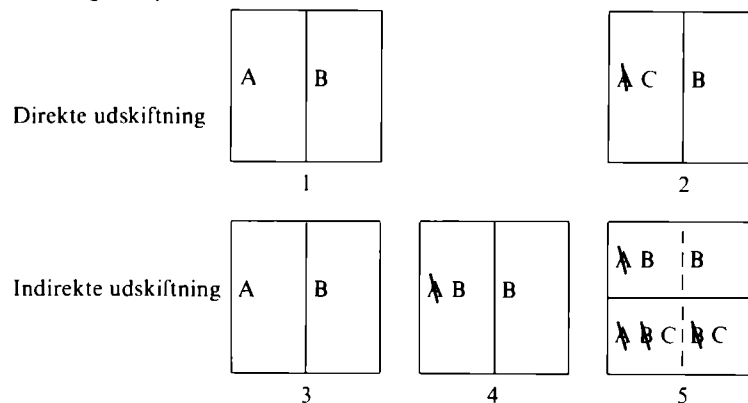
Ændringer i
deltagerkredsen

anpartsforhold. En ændring kan også gå ud på, at en ny deltager *træder ind*, og han vil herved normalt købe en andel af hver af de hidtidige deltagere, som svarer til deres indbyrdes anpartsforhold. De skattemæssige konsekvenser af disse tilfælde er beskrevet ovenfor.

Imidlertid kan der også blive tale om *udskiftning* af én eller flere deltagere. En sådan udskiftning kan ske således, at den udtrædende sælger sin andel *direkte* til den indtrædende. Herved opstår der skattemæssige konsekvenser udelukkende for disse to parter.

Udskiftning kan imidlertid også ske *indirekte*, idet den udtrædendes anpart først købes af de forblivende deltagere, som derefter overdrager hver en andel til den indtrædende. Herved opstår der på grund af det ideelle anpartsforhold en særlig skattemæssig effekt. De forblivende deltageres salg af en andel til den indtrædende er nemlig ikke øremærket til præcis den andel, som de erhvervede af den udtrædende, men til en andel af såvel det sidst erhvervede som det hidtil ejede.

De to udskiftningsmåder kan illustreres af figurerne 1 og 2 henholdsvis 3, 4 og 5 f.s.v.a. et I/S bestående af to deltagere med lige anpartsforhold.



Indirekte udskiftning blev foretaget i LSR 1975, nr. 27, i hvilken en læge siden 1963 havde drevet en praksis i fælles-

skab med en anden læge og med fælles patientkreds. Medinteressenten opsagde samarbejdet til ophør pr. 30/9-71 og blev kontraktmæssigt udløst med halvdelen af de bogførte værdier, herunder good-will til 192.050 kr. Pr. 1/10-71 optog den forblivende en ny medinteressent, som for sin overtagelse af en halvpart betalte den forblivende det samme beløb, d.v.s. 192.050 kr. Både den forblivende og den indtrædende havde udstedt gældsbevis hver pålydende de 192.050 kr. til henholdsvis den udtrædende og den forblivende. Begge gældsbevisers løbetid var ca. 10 år og med en rente 2% p.a. over Nationalbankens diskonto, samt uden sikkerhed. Den forblivende ejede altså nu et gældsbevis nøjagtig som det, han selv havde udstedt til den udtrædende. Han opgjorde imidlertid fejlagtigt sin særlige indkomst vedrørende good-will, som om han havde købt og solgt den selvsamme good-will, og på grund af kursnedslag på gældsbrevet fra den indtrædende fremkom herved et tab på $192.050 \text{ kr.} \div 0,7 \cdot 192.050 \text{ kr.} = 57.615 \text{ kr.}$ Såvel skatterådet som landsskatte retten kom imidlertid til det overraskende resultat, at transaktionen hverken påvirkede den forblivendes skattepligtige almindelige eller særlige indkomst. Man fandt »det naturligt og bedst stemmende med de faktiske økonomiske forhold at stille klageren, som om der var handlet direkte mellem den udtrædende og indtrædende...«.

Ud fra et *teoretisk synspunkt* skulle den forblivendes særlige indkomst vedrørende good-will i det foreliggende tilfælde have været opgjort således:

Salg af $\frac{1}{2}$ good-will $0,7 \cdot 192.050 \text{ kr.} = 134.435 \text{ kr.}$

Anskaffelsessum

$\frac{1}{2}$ af oprindelig good-will 0 kr.

$\frac{1}{2}$ af udtrædendes good-will 96.025 kr.

ialt 96.025 kr.

Fortjeneste 38.410 kr.

Desuden skulle han have haft adgang til at foretage pro anno

afskrivning med 15% på 96.025 kr. og saldoafskrivning på eventuelt inventar.

Kendelsen er med rette kritiseret af R. Koch-Nielsen i SO 1975, s. 101 ff.

I LSR 1978, nr. 71, var der ét år imellem en gårdejers køb af medinteressentens halvdel og efterfølgende optagelse af en ny medinteressent med halvdelen som anpart. Herved var på besætningen opnået en fortjeneste på 40.575 kr., som dog ikke ansås for at være spekulationsfortjeneste.

Forskydninger
i andele

Det kan være naturligt at lade aftalen indeholde bestemmelser om gradvise forskydninger i deltagernes andele. At sådanne forskydninger i andelene udløser beskatning af realisationsgevinst og -tab følger af den tidligere nævnte afgørelse fra skattedepartementet (SO 1966, s. 347). For så vidt indtræder også her de vurderingsproblemer, som allerede er omtalt ovenfor.

De ovenfor nævnte ændringer i deltagerkredsen, som kan medføre, at den enkelte deltager anskaffer og afhænder good-will i flere tempi, spiller lige så lidt som forskydninger i andelene nogen rolle for fastlæggelsen af det særlige good-willfradrag i medfør af LSI § 6A. Det ses af Skd. Medd. hæfte 44, nr. 30 og RR 1977, SM 92 (C. 7244), hvor good-will ansås for anskaffet i forbindelse med første anskaffelse. Det er herudover uden betydning, at virksomheden har ændret karakter undervejs, jfr. Skd. Medd. hæfte 42, nr. 70, hvor et afstået supermarked var startet som slagterforretning og senere var forenet med en købmandsbutik, inden den blev til supermarked.

Forskydning i andel ansås ikke at være sket i et tilfælde, hvor en af deltagerne havde foretaget forbedringer på den fælles ejendom, idet der ved salg af ejendommen eller ved interessentskabets opløsning ikke var retsgrundlag for en skævdeling af salgssummen eller ophørsværdien. Derfor måtte hver af deltagernes forbedringer på ejendommen indgå

i interessentskabet, således at afskrivning på udgifterne hertil også kun kunne foretages på ideel anpart deraf. Se således RR 1976, SM 158 (LSR I 1971, nr. 2-1816).

Hvis den indtrædende iflg. aftalen har pligt til gradvis overtagelse, kan resultatet efter omstændighederne blive, at den fra *stiftelsen* anses for at indebære en endelig overdragelse af hele virksomheden, jfr. LSR 1947, nr. 122. Her var situationen den, at indehaveren af en skrædderforretning ved overenskomst i 1940 overdrog forretningen til et interessentskab med sig selv og en medinteressent som deltagere. Medinteressentens vederlag til indehaveren var 16.452 kr., hvoraf 10.000 kr. vedrørte good-will. Indehaveren lod vederlaget indestå som indskud i interessentskabet, medens medinteressenten indskød et mindre beløb. Begge parter skulle arbejde i forretningen og dele over- og underskud ligeligt. Den oprindelige indehaver skulle imidlertid efterhånden have sit indestående udbetalt i halvårlige beløb på 1.000 kr., og når det således var fuldt udbetalt, skulle den indtrædende overtage forretningen som eneindehaver. Allerede i 1942 trådte den oprindelige indehaver ud, og den uafdragne del af kapitalindskuddet blev ændret til en fordring på medinteressenten, der nu var eneindehaver. Hermed opstod spørgsmålet om beskatning af den udtrædendes fortjeneste på good-will.

Gradvis
udløsning

Landsskatteretten kom imidlertid til, at kontrakten af 1940 direkte tog sigte på medinteressentens eneovertagelse af forretningen ved udløsning af indehaveren efter nærmere fastsatte regler, hvorfor vederlaget for good-will allerede var opnået i 1940.

I den nævnte sag har det antagelig været afgørende, at vederlaget var fastsat ved stiftelsen. En på forhånd fastsat samlet købesum og bestemmelse om restkøbesummens forfald ved misligholdelse samt køberens eventuelle dødsbos ret til at overdrage køberens rettigheder til trediemand førte også til, at en aftale om etapevis overdragelse af lægepraksis

ansås for at være en afståelse af hele praksis ved aftalens indgåelse, jfr. LSR 1958, nr. 107.

En pligt til at udløse medinteressenten gradvis til værdier på de aktuelle tidspunkter for udløsningen behøver i og for sig ikke at sidestilles med salg af hele forretningen ved stiftelsen af interessentskabet. I disse tilfælde kendes størrelsen af vederlaget og dermed fortjenesten eller tabet også først på de enkelte udløsningstidspunkter, hvorfor beskatningen også først kan ske her. Tidspunkterne for den pligtsmæssige udløsning behøver for øvrigt ikke at være fastsat forud. Man kan tænke sig, at udløsningen inden for visse rammer sker til tidspunkter, som vælges af den gradvist udtrædende.

Endvidere har skattedepartementet i sagen Skd. VIII j.nr. 2457/69 i RR 1970, SM 74, udtalt, at overdragelse var sket fra begyndelsen, hvor A, B og C havde indgået en overenskomst om fordeling af aktierne i et selskab. Ved stiftelsen af aktieselskabet i 1969 havde A majoriteten, mens resten var fordelt ligeligt mellem B og C. Det var dog samtidig med selskabets stiftelse gensidigt og bindende aftalt, at A ultimo 1973 og ultimo 1974 skulle overdrage så mange aktier til B og C, at disse pr. 1. jan. 1975 havde hver en trediedel. Overdragelseskursen skulle være pari med tillæg af den procentvise stigning i pristallet fra januar 1969 til oktober 1973 henholdsvis oktober 1974. Departementet anså aktiebesiddelsen for de tre deltagere for at være en trediedel fra stiftelsen at regne. A skulle således ved sine formueopgørelser i perioden frem til »afståelserne« medregne de pristalsregulerede tillæg, som han havde krav på som vederlag. Man bør imidlertid være opmærksom på, at udgangspunktet for overdragelsessummen var aktiernes pariværdi, således at der også i dette tilfælde var fastlagt et minimum, på grundlag af hvilket en fortjeneste eller tab principielt kunne beregnes pr. tidspunkt for aftalens indgåelse.

Den indtrædende kan også ved stiftelsen erhverve en *ret* til

gradvis overtagelse af medinteressentens anpart, jfr. SO 1967, 131. Her optog A sin forretningsfører B som medinteressent i sin virksomhed på vilkår, at andelene i over- og underskud androg 20% og 80% til henholdsvis A og B, at B havde ret, men ikke pligt til efterhånden at udløse A, men højst med 20.000 kr. årligt, og at 10% af virksomheden overførtes til B, for hver 10.000 kr., hvormed A blev udløst. (Bemærk, at den nominelle overtagelsessum for B var fikseret til ialt 200.000 kr.). Ligningsdirektoratet antog, at der forelå successiv afhændelse af virksomheden til B til indkomstmæssigt bogførte værdier i takt med den eventuelle udløsning af A, og at A derfor kun skulle beskattes med særlig indkomstskat af fortjenesten på good-will, efterhånden som denne ved udløsning måtte overgå til B. B kunne afskrive de beløb, som han successivt betalte for good-will. De overtagne good-will andele skulle afskrives hver for sig fra betalingen at regne.

Driftsmidlerne er ikke direkte omtalt i afgørelsen, men det må antages at være dem, der er tænkt på, når virksomheden anses successivt afhændet til de indkomstmæssigt »bogførte værdier«. Afgørelsen forekommer imidlertid ikke helt klar på dette punkt.

Der kan iøvrigt om *køberet* siges generelt, at der må sondres skattemæssigt mellem på den ene side forkøbsret og køberet til den til enhver tid gældende handelsværdi, og på den anden side køberet til en på forhånd fastsat pris. I almindelighed anses der først at foreligge overdragelse, når retten udnyttes, men ved udnyttelse af en køberet til en på forhånd fastsat pris kan der efter omstændighederne blive tale om at beskatte køberen af en gave eller et lønaccessorium, svarende til merværdien, hvor køberetten er aftalt i henholdsvis gavemiljøet eller i et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold. Se således SO 1978, s. 301 (LSR I 1972 6-1507-21/6 1978). *Stiftelse af køberet mod vederlag* må sidestilles med afståelse af en ejerbeføjelse og må følgelig udløse beskatning,

forudsat at afhændelse af det omhandlede aktiv udløser beskatning. *Opgivelse af en køberet* eller overdragelse deraf mod vederlag udløser normalt ikke beskatning, jfr. LSR 1978, nr. 69, vedrørende opgivelse af køberet til en aktiepost.

Optimering af
good-willfradrag
og kurs-
nedskrivning

Som eksempel på fordelene ved successiv overdragelse af good-will som led i generationsskiftet, således at good-willfradraget udnyttes optimalt, samtidig med at den indtrædende søn/datter i virksomheden berigtiger det erhvervede med gældsbrev, som optages til kurs 60, tjener følgende opstilling:

Sælgers salgssum	358.000 kr.
÷ kursnedslag 40% på gældsbrev	143.200 kr.
maksimalt good-willfradrag	75.000 kr.
Fortjeneste	139.800 kr.
skat heraf, at betale i sidste halvdel af følgende år	69.900 kr.

Køber sparer ved afskrivning af 358.000 kr. over 7 år med marginalsat 70% 250.600 kr. i skat.

På tidspunktet for sælgerens betaling af særlig indkomstskat har køberen allerede sparet tilstrækkeligt i skat til at låne ham midler til at betale skatten, hvis overdragelsen af good-will sker i begyndelsen af indkomståret. Man kan beregne kapitalværdien af køberens skattebesparelser på $0,15 \cdot 375.000 \cdot 0,70$ kr. pr. år i 6 år + $0,10 \cdot 375.000 \cdot 0,70$ kr. i det 7. år, idet der regnes med en rente på 20% *for* skat, hvilket svarer til 6% *efter* en marginalsat på 70%.

Kapitalværdien af sparet skat ved good-willafskrivning $39.375 \cdot 0,06^{+1} \cdot (1 \div 1,06^{+6}) + 26.250 \cdot 1,06^{+7} = 211.077$ kr. Fra denne må trækkes kapitalværdien af sælgerens særlige indkomstskat, tilbagediskonteret til samme tidspunkt, hvilket stort set giver

$$69.900 \cdot 1,06^{+2} = 62.210 \text{ kr.}$$

Desuden bør for fuldstændighedens skyld tages hensyn til, at gældsbrevets pålydende ved sælgers død falder i arv og dermed udløser arveafgift. I dette regnestykke er det dog

alene kursnedslaget, som medfører en *mer*arveafgift, og dette sker kun, såfremt gælds brevet, eller hvad der træder i stedet derfor, fuldt ud falder i arv til debitor. Regnes med dette ugunstigste udfald og den højeste marginale arveafgiftssats for arvinger i klasse A, fås en afgift på $0,32 \cdot 143.200 \text{ kr.} = 45.824 \text{ kr.}$

Selv hvis sælgeren skulle afgå ved døden kort efter overdragelsen, således at arveafgiften forfalder hurtigt, bliver kapitalværdien af den samlede skattebesparelse ved selve dispositionen således over 100.000 kr., når forholdet betragtes for sælger og køber (familien) under ét.

Det kan være bestemt i selskabskontrakten, at den indtrædende skal afgive en vis del af sin overskudsandel til berigtigelse af vederlaget for sin andel i selskabsformuen. Er der tale om et fast årligt beløb i en periode af en vis minimal, men iøvrigt ubestemt varighed, foreligger der en aftægtsforpligtelse, som giver yderen adgang til fradrag, jfr. LL § 14, stk. 2. Hvor aftalen går ud på afgivelse af en andel af overskuddet, er der tale om opfyldelse af en udbytteret for den oprindelige indehaver, og det således afgivne beløb kan ligeledes fratrækkes i yderens skattepligtige indkomst, jfr. LSR 1947, nr. 23. Den indtrædendes stilling med hensyn til at afskrive på en andel i selskabets aktiver er derimod forskellig i de to tilfælde, idet kun aftægtsforpligtelsens kapitalværdi kan medregnes i hans anskaffelsessum, jfr. foran under kapitel V, ligesom stillingen for den sælgende part synes at være forskellig. For så vidt angår aftægt må der kapitaliseres, jfr. f.eks. LSR 1967, nr. 35.

Købesum og
overskudsandel

Hvor der derimod er tale om berigtigelse af den indtrædendes vederlag i form af afgivelse af en udbytteret for den tidligere eneindehaver, kan der ikke efter praksis medregnes nogen kapitalværdi herfor ved fastsættelsen af den indtrædendes afskrivningsgrundlag, jfr. LSR 1965, nr. 106, der vedrørte et revisionsfirma, drevet som interessentskab. Den indtræ-

dende skulle i 10 år udrede 40% af sin honorarindtægt til medinteressenterne, og han mente sig berettiget til såvel at fradrage de årlige ydelser som at foretage good-willafskrivning på en kapitaliseret værdi af sin forpligtelse ifølge kontrakten. Landsskatteretten fandt, at de omhandlede ydelser ikke kunne fikseres til en bestemt samlet sum, og at bestemmelsen måtte opfattes som en aftale om deling af forretnings fremtidige afkastning. Man kunne derfor hverken side stille forholdet med en aftægtsyldelse eller foretage en kapitalisation, og den indtrædende kunne følgelig ikke afskrive på good-will.

Med udtrykkelig henvisning til den nævnte LSR 1965, nr. 106, har skattedepartementet i overensstemmelse med statens ligningsdirektorat udtalt, at der ejheller skal kapitaliseres i et tilfælde, hvor en yngre læge ved sin optagelse som kompagnon i en ældre læges praksis betaler good-will på den måde, at hans overskudsandel i begyndelsen kun sættes til 30%, hvorefter den stiger til 50% over en 10-årig periode (RR 1972, SM 154, Skd. VIII 82-13/1972).

Denne praksis indebærer, at begrundelsen for en skæveling af overskuddet i den indtrædendes disfavør ikke er uden betydning for spørgsmålet, om overdragelsen indeholder en gave, jfr. ovenfor i slutningen af afsnittet varelager og good-will.

Yderligere kan henvises til en offentliggjort afgørelse Skd. VIII 925/66, refereret i Adv.bl. 1967, s. 107, og RR 1967, s. 36. Desuden kan der være grund til at fremhæve kendelsen LSR 1960, nr. 32, som belyser grænsedragningen mellem en udbytteret og et rent salgsvederlag. Sagen vedrørte en grosserer, som i begyndelsen af 1956 solgte en forretning med opkøb og distribution af æg. Afståelsesvederlaget blev fastsat til 10/6 øre pr. kg æg omsat i *salgsåret*, men opgjort midt i året og efter årets udgang. Landsskatteretten fandt, at vederlaget var bestemt af forhold, som nok ikke var kendt i afstå-

elsesøjeblikket, men som lod sig konstatere ved udløbet af det regnskabsår, i hvilket salget skete, hvorfor vederlaget måtte betragtes som good-will, der var oppebåret i 1956.

Ligeledes skal nævnes LSR 1957, nr. 25, vedrørende den indtrædendes stilling. En tandlæge aftalte i 1949 med sin chef, at han skulle praktisere selvstændigt i dennes klinik og samtidig overtage en del af hans patienter mod 10.000 kr. kontant og derefter et årligt beløb svarende til 15% af sin bruttoomsætning. Det årlige beløb var dog maksimeret til 5.000 kr. pr. år og til 16.500 kr. ialt. Forpligtelsen skulle ubetinget høre op den 1. oktober 1953. Landsskatteretten afviste den indtrædendes påstand om, at der under hensyn til ydelsens usikkerhed var tale om en fradragsberettiget forpagtningsafgift, og fandt, at der reelt var tale om afdragsvis erlagt good-will fikseret til 26.500 kr. med teoretisk risiko for, at beløbet ikke fuldt ud kom til udbetaling. Halvdelen af den samlede ydelse kunne – efter de dagældende regler – afskrives over en 5-årig periode.

Den senere udvikling med hensyn til spørgsmålet om kapitalisation af udbytterettigheder er omtalt nærmere i kapitel V, hvortil der kan henvises.

Foreligger der aftale om, at den indtrædendes afkald på en del af hans overskudsanpart i det enkelte år medfører, at hans anpart i selskabsformuen vokser, må forholdet selvsagt side-stilles med køb af anpart med den virkning, at det afgivne beløb ikke kan fratrækkes i indkomsten, men til gengæld anses for anskaffelsessum for den erhvervede andel, medens medinteressenten beskattes som sælger af den omhandlede anpart.

Når den oprindelige indehaver udtræder endeligt af selskabet, vil vederlaget for anparten af driftsmidler som hovedregel skulle behandles i overensstemmelse med AFL § 6 (særlig indkomstskat af fortjenesten). Som et eksempel på, hvor grænsen over for hovedreglens undtagelse må trækkes, kan

Endelig
udtræden

nævnes en afgørelse fra statens ligningsdirektorat (F. 24.652) refereret i Ld. Medd. 1962, 112. Der var tale om en skibsfører, hvis erhverv udelukkende var baseret på sejlads med eget skib, og som havde en anpart i et rederiinteressentskab, i hvis ledelse han dog ikke deltog. Ved salg af denne anpart kunne han ikke henføre den negative saldværdi til den negative saldværdi for skibe uden for interessentskabet og udligne den samlede negative saldværdi ved køb af nyt fartøj.

Det må antages, at den pågældende skulle have sammenlagt saldværdierne, hvis hans erhverv havde været baseret på at eje anparter i rederiinteressentskaber, eller muligvis hvis han blot havde deltaget i det pågældende interessentskabs ledelse. Se videre om dette spørgsmål under det tidligere afsnit »Behandlingen af negativ saldo«.

Herudover opstår ganske de samme skattemæssige virkninger for overdrager og erhverver, som ved overdragelse af virksomhed. Advokatudgifter ved interessentskabets opløsning kan herved fordeles forholdsmæssigt på samtlige de af overdragelsesaftalen mellem interessenterne omfattede aktiver, jfr. RR 1976, SM 151 (LSR I 1972 nr. 2-1307).

I forbindelse med udtræden af interessentskabet kan der dog være grund til at erindre om betydningen af *anmeldelse til firmaregisteret*. Sker det ikke, kan den udtrædende deltager risikere at skulle betale gæld, som opstår i selskabet efter udtrædelsen, uden at denne gæld vil kunne fradrages i hans skattepligtige indkomst som driftstab, jfr. LSR 1963, nr. 140.

Er der flere deltagere, kan man tænke sig, at kun én af dem overtager den udtrædendes anpart. I så fald opstår der ingen skattemæssige konsekvenser for de øvrige. Det samme er naturligvis tilfældet, hvis det er en udenforstående, der overtager anparten.

Man kan dog også tænke sig, at man af en eller anden grund ønsker at vente med at optage en prædestineret deltager, men at den udtrædende desuagtet opretholder sit krav

om straks at træde ud. I så fald vil det være naturligt, at den anden eller de øvrige deltager(e) overtager anparten indtil videre. Herved opstår den virkning for de forblivende deltagere, som er beskrevet under afsnittet »Ændringer i deltagerkredsen«.

Det hænder, at en deltager ligefrem ønsker hurtigst muligt at komme ud af forholdet og derfor yder den forblivende en dekort i vederlaget for den af sidstnævnte overtagne andel. Sker dispositionen inden for gaveafgiftskredsen, vil det være nærliggende, at den anses for gaveafgiftspligtig. I andre tilfælde kan der statueres indkomstskattepligt, jfr. LSR 1949, nr. 122. I LSR 1953, nr. 140, ansås den forblivende dog ikke indkomstskattepligtig af en dekort på små 10% af den udtrædendes indestående.

I RR 1973, SM 9 (Skd. VIII 86-121/1971), udtaltes det, at den udtrædende interessent ikke skulle beskattes af en formueforøgelse erhvervet ved en akkordmæssig ordning, hvorved hans *negative* kapitalkonto blev overtaget af den forblivende interessent. Den forblivende interessent kunne på sin side ikke fradrage den ved akkorden forøgede gældsbyrde som driftstab. Derimod kunne den af ham overtagne halvpart af aktiverne danne grundlag for afskrivning på handelsværdien.

Ved opløsningen kan det ske, at *tab på grund af medinteressents insolvens* konstateres endeligt, og vedrører tabet interessentskabets driftsunderskud, vil bæreren af tabet kunne fradrage dette, jfr. LSR 1948, nr. 59. Tab på grund af medinteressents manglende evne til at betale sin gæld til firmaet kan ligeledes efter omstændighederne føre til fradrag, jfr. LSR 1947, nr. 50. Tilsvarende gælder, hvor tabet forårsages af medinteressents bedrageriske forhold, jfr. LSR 1951, nr. 10.

Det er ofte bestemt i interessentskabskontrakten, at når Udtræden
en deltager afgår ved døden, skal boet ikke kunne kræve af- ved død

dødes anpart i fællesformuen inddraget under bobehandlingen, men alene kunne få afdødes kapitalkonto efter sidste status udbetalt. Det siges udtrykkeligt herom i Skd. Medd., hæfte 36, s. 111 (1976), at afdødes anpart ved afgiftsberegningsen normalt ikke kan kræves medtaget i boet til højere værdi end kapitalkontoens udvisende, idet der foreligger en gensidigt bebyrdende kontrakt. I et tilfælde, hvor en skifteretsdom trods en interessentskabsaftale fastslog, at der skulle tages hensyn til en good-will, hvoraf derefter halvdelen indgik i dødsboet, ansatte skatterådet denne good-will til en højere værdi end af skifteretten anslået, og på grundlag af denne højere værdi krævedes arveafgift, hvilket stadfæstedes af landsskatteretten i LSR 1976, nr. 81.

Enkeforsørgelse

Det vil endvidere ofte være aftalt mellem parterne i et interessentskab, at den længstlevende deltager ved den andens død bliver eneindehaver mod at tilsvare førstafdøde deltagers enke et kontantbeløb, en livsvarig aftægt eller en udbyttet i virksomheden. Ydes der en aftægt (livrente) eller en overskudsandel, er modtageren indkomstskattepligtig af den årlige ydelse, jfr. LSR 1948, nr. 12 og 1955, nr. 169.

Når en deltager herefter i henhold til aftalen bliver eneindehaver, kan der i visse tilfælde opstå tvivl om, hvorvidt han formelt kan regne med en skattemæssig anskaffelsessum for den afdødes anpart og afskrive på denne.

Tænker man sig, at aftalen fastsætter regler om vurdering af afdødes anpart til handelsværdi og længstlevendes betaling for overtagelsen af disse værdier, kan der næppe rejses indvendinger imod, at længstlevende anvender vederlaget som skattemæssig anskaffelsessum.

Forholdet kompliceres imidlertid, hvis der ligefrem er tale om en gensidig forpligtelse for deltagerne til at forsørge den førstafdødes ægtefælle, eller hvis den længstlevende deltager er arving i førstafdødes bo, jfr. LSR 1966, nr. 100. Sagen drejede sig om en speditør, som i 1949 indgik en interessent-

skabskontrakt med sin fader. Da faderen døde i 1962, overtog sønnen i henhold til kontraktens gensidige bestemmelse firmaet som eneindehaver på betingelse af, at han *dels* til boet udstedte gældsbrev lydende på afdødes andel i selskabskapital opgjort efter de hidtil ved aflæggelse af årsregnskab fulgte principper, d.v.s. uden medregning af good-willværdi (og sandsynligvis til skattemæssigt bogførte værdier for aktiverne), og *dels* til afdødes enke – moderen – præsterede en livsvarig aftægt på årligt 10.000 kr. Hvis han solgte forretningen, var han forpligtet til at tegne en livrente på samme årlige beløb til moderen. Moderen svarede arveafgift af aftægtens kapitalværdi, jfr. AAL § 5a, medens sønnen ifølge arveafgiftslovens § 16 ikke blev afkrævet arveafgift, da aftægtens kapitalværdi oversteg den arvelod, han havde krav på. Sønnen mente sig nu berettiget til at afskrive aftægtens kapitalværdi efter good-willreglerne. Landsskatteretten mente, at afskrivning ikke kunne foretages, idet det ved kontraktens indgåelse havde stillet sig uvist, hvornår, til hvilken værdi og for hvem af deltagerne forpligtelsen ville blive aktuel, og idet der ikke ved boets behandling og opgørelse var regnet med nogen good-willværdi, samt endelig, at forpligtelsen var betragtet som faldende ind under AAL § 5a.

Sidstnævnte bestemmelse omhandler arveafgiftspligten af, »hvad der ved dødsfaldet tilfalder nogen i henhold til forsikrings- eller andre kontrakter, når afdøde har betalt præmierne eller vederlaget...«. Det må antagelig være underordnet, om enkens erhvervelse af nævnte art er af karakter som en livrente eller som en kapitalforsikringssum (kontant beløb).

Det er interessant at konstatere, at hvis der i boet havde været medregnet good-willværdi svarende til aftægtens kapitaliserede værdi, ville sønnen antagelig have kunnet afskrive herpå, selv om hans arveafgiftspligtige arvelod i boet ikke var blevet lige så stor, jfr. referatets oplysning om, at aftæg-

tens kapitalværdi oversteg arvelodden. Medregning af good-will ville derimod have påvirket fordelingen mellem moder og søn. Sønnen ville altså kunne tænkes at have en interesse i, at der i boet medregnes en good-willværdi.

Det har imidlertid formodningen for sig, at de pågældende interessenters opfattelse af forholdet i virkeligheden har været, at aftægtsydelsen netop skulle modsvare good-will i selskabet. Det synes i hvert fald at ligge i bestemmelsen om længstlevendes adgang til at overtage afdødes anpart på grundlag af de bogførte værdier, hvortil yderligere aftægten kommer. Samme antagelse må arveafgiftsmyndigheden i virkeligheden have gjort, idet konsekvensen af at betragte aftægten som ydet udover vederlaget for virksomheden skulle have været krav om optagelse af virksomheden i boet til handelsværdi og arveafgiftsberegning heraf.

Hvis deltagerne ikke havde forpligtet hinanden til gensidig enkeforsørgelse, men i stedet havde aftalt en gensidig ret til overtagelse af virksomheden mod ydelse af en nærmere fastsat aftægt, ville deres økonomiske stilling reelt have været den samme. Desuden var arveafgiftsgrundlaget blevet det samme som i nævnte kendelse, hvis faderen testamentarisk havde tillagt sin ægtefælle forlods arv svarende til hans anpart i selskabets good-will. Til gengæld havde den længstlevende skattemæssigt kunnet anse aftægtens kapitalværdi som vederlag for good-will, og han kunne følgelig have afskrevet på denne. Havde der ikke været tale om en gensidig forpligtelse, kunne aftægten nemlig ikke have været arveafgiftspligtig i henhold til AAL § 5a, men havde været afgiftspligtig i henhold til lovens § 4.

Forsikrings-
kontrakter

I visse tilfælde opretter interessenterne livsforsikringskontrakter på hinandens liv, men med sig selv som begunstiget, eller de opretter kontrakter på eget liv, men med medinteressenten som begunstiget. Formålet er at tilvejebringe tilstræk-

kelig likvid kapital for den længstlevende til at kunne overtage den førstafdødes anpart.

Det må antages, at sådanne kontrakter, uanset hvorledes de formelt er tegnet, normalt ikke vil være omfattet af AAL § 5a. I modsat fald ville den begunstigede blive arveafgiftspligtig af forsikringssummen efter afgiftsskalaen bestemt af interessenternes indbyrdes slægtskabsforhold. Hvis der imidlertid er tale om gensidighed, vil anvendelse af § 5a være udelukket, fordi der i så fald ikke er tale om nogen donatorisk (testamentarisk) hensigt. Det rette forhold er, at hver af parterne i egen interesse har sikret sig midler til at overtage den andens anpart i selskabet ved dennes død.

Består interessentskabet alene af f.eks. fader og søn, vil gensidig forsikringskontrakt på eget liv dog måske kunne anses for reelt at være en testamentarisk bestemmelse til fordel for sønnen, som må antages at have en væsentlig større sandsynlighed for at overleve faderen end denne har for at overleve sønnen.

Hvis selskabets aktiver sælges til trediemand forinden opløsningen, vil hele fortjenesten komme til beskatning, men beløbet beregnes naturligvis for hver enkelt deltager som forskellen mellem hans anpart i salgssummen og hans individuelle anskaffelsessum eller bogførte værdi. Opløsning og salg

Hvis parterne enes om at splitte virksomheden op, således at de hver især udtager specifikke dele af samtlige aktiver værdimæssigt svarende til deres anparter, sidestilles denne disposition skattemæssigt med køb og salg. Se således RR 1976, SM 13 og SM 29 (O. 36.535 og O. 40.940) om deling af aktier i sameje. Yderligere henvises til RR 1977, SM 185 (C. 6510) og RR 1978, SM 11 (C. 7794) om samejeres udtagning af ejerlejligheder fra den af dem udstykkede beboelsesejendom, henholdsvis deling af de to lejligheder i et tofamilieshus. I disse tilfælde er der for øvrigt særlige problemer med Opløsning ved deling

fritagelsesreglen i LSI § 2A. Se herom i SO 1978, s. 308 (C. 8077).

Ved opløsning af sameje med deling af ubebyggede grunde kan forholdet sidestilles med *mageskifte*, hvorved den særlige fritagelsesregel med skattemæssig »succession« i LSI § 7A, stk. 10, kan bringes i anvendelse. Det skete således i RR 1965, SM 61, og i RR 1970, SM 71, (Skd. VIII henholdsvis 231/1965 og 2022/1968). I sidstnævnte tilfælde ejede tre søskende en større grund med nogle bygninger på, som frasolgtes, førend man påbegyndte udstykning og deling.

Mageskiftereglen kan ikke benyttes for ejendomme anskaffet i spekulationshensigt eller som led i næringsmæssig ejendomshandel. Derfor statuerede LSR 1968, nr. 115, spekulationsbeskatning ved en skatteydere mageskifte af udstykkede arealer hidrørende fra et af parterne i spekulationshensigt anskaffet større areal. Se endvidere den i SO 1958, s. 62 nævnte afgørelse, som vedrørte opløsning af ideelt anpartsforhold mellem toigestillede interessenter. Hver af deltagerne delte de ejendomme, som de i fællesskab havde opført som led i næring, imellem sig, og de blev anset indkomstskattepligtige af halvdelen af den beregnede fortjeneste på de bestemte ejendomme, som de hver for sig overdrog til den anden. Da anskaffelsessummen åbenbart har været ens for deltagerne, har man beregnet den totale forskel mellem ejendommenes handelsværdi og anskaffelsessværdi, hvorefter ialt $\frac{1}{2}$ af denne værdi er blevet beskattet for halvdelen vedkommende hos hver af de to deltagere.

Tænker man sig, at der i stedet havde været tale om 3 deltagere med lige store anparter, ville en tilsvarende deling ved opløsning af selskabet have medført, at hver især var blevet beskattet af $\frac{2}{9}$ af den samlede fortjeneste, d.v.s. for alle tre ialt $3 \times \frac{2}{9} = \frac{2}{3}$ af den samlede fortjeneste. Se også SO 1968, s. 310, hvor ialt $\frac{3}{4}$ af selskabsformuen ved en tilsvarende op-

løsning blev anset for at have skiftet ejer, idet der var 4 lige-stillede interessenter.

Man kan af disse afgørelser generalisere praksis vedr. op-løsning af interessentskaber med y deltagere i ligeligt anparts-forhold, hvor hver især udtager en til sin anpart svarende del af aktiverne. I disse tilfælde har den enkelte *købt* $1/y$ fra hver af de øvrige $y-1$ deltagere, medens han har *solgt* $\frac{y-1}{y}$ af sin egen anpart. Da der således for hver af de y deltagere er købt og solgt $\frac{1}{y} \cdot \frac{y-1}{y}$, er der ialt indbyrdes overdraget $y \cdot \frac{1}{y} \cdot \frac{y-1}{y} = \frac{y-1}{y}$ af selskabsformuen.

Er anparterne i selskabsformuen ikke lige store, må den enkeltes salg opgøres individuelt. Er der f. eks. 3 deltagere i selskabet, hvoraf den ene ejer $\frac{1}{2}$ og de to andre hver $\frac{1}{4}$, har den førstnævnte ved opløsningen solgt $\frac{1}{4}$ af sin anpart til hver af de to øvrige, eller ialt $\frac{1}{2}$ af sin anpart på $\frac{1}{2}$, d.v.s. $\frac{1}{2} \times \frac{1}{2} = \frac{1}{4}$ af hele formuen. Hver af de øvrige to har solgt $\frac{3}{4}$ til de to andre ($\frac{1}{2}$ til den ene og $\frac{1}{4}$ til den anden), og da hver af disses anpart udgør $\frac{1}{4}$, har de således hver solgt $\frac{3}{4} \times \frac{1}{4} = \frac{3}{16}$ af hele selskabets formue. I alt har således $\frac{1}{4} + \frac{6}{16} = \frac{5}{8}$ af selskabsformuen skiftet ejer ved opløsningen.

A
B
C

1

A	A B	A C
A A	B	A C
A A	A B	C

2

Forholdet kan illustreres på figur 1 og 2, som angiver interessenterne A, B og Cs andele før opløsningen (1) og andelen efter opløsningen med angivelse af, hvem af medinteressenterne de hidrører fra (2)

Hvor deltagernes anskaffelsessum og bogførte værdier er ens, eller hvor forskellene kun er udtryk for forskelligt anpartsforhold, vil de nævnte brøker for den enkeltes salg af anpart af hele selskabsformuen kunne benyttes ved opgørelsen af fortjeneste og tab, idet dette først kan opgøres for samtlige deltagere som forskellen mellem aktivernes handelsværdi og anskaffelsessum/bogførte værdi. Hvor deltagernes anskaffelsessum er individuelle på grund af individuelt anskaffelsestidspunkt eller afskrivning, må den enkeltes fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem hans »salgsandel« i den samlede beregnede handelsværdi for aktiverne og hans individuelle anskaffelsessum for den del af hans anpart, som han har solgt til de øvrige.

Forholdet bliver yderligere kompliceret, hvis deltagerne udtager *forskellige slags* aktiver, eller hvor de udtager aktiver i et forhold, som afviger fra deres ideelle anparter. Man kan for eksemplets skyld tænke sig, at den ene udtager varelageret, den anden driftsmidlerne, den tredje ejendommen og den fjerde firmanavnet (good-will). Den førstnævnte må således eksempelvis antages ikke at have solgt nogen del af varelageret, men derimod hele sin anpart i hver af de øvrige aktiver.

Aktiver uden
for selskabet

Reglerne om beskatning ved stiftelse og ved ophør af interessentskaber kunne tænkes at afholde forretningsejerne fra at stifte selskaber med en fælles formue, eller i hvert fald fremkalde ønsket om at undlade at indskyde alle aktiver i det ideelle anpartsforhold. Det er allerede nævnt tidligere, at det skattemæssigt anerkendes, at parterne aftaler visse begrænsninger i den indtrædendes rettigheder. Der kan således ikke være noget til hinder for, at det f. eks. aftales, at der ved opløsning eller udtræden ikke skal ydes vederlag for good-will

til den eller de bestemte deltagere. Hvis det er indskyderen af virksomheden, som efter aftalen ikke er berettiget til vederlag for good-will ved sin udtræden, har han allerede ved stiftelsen solgt hele sin good-will. Er det omvendt den indtrædende i firmaet, som ikke har krav på good-will, har indskyderen af virksomheden ikke solgt nogen good-will ved stiftelsen.

Man kan endvidere tænke sig, at der mellem interessentskabet og den oprindelige indehaver indgås en forpagtningskontrakt vedrørende virksomheden, således at dennes good-will forbliver hos indehaveren. Dette synspunkt er anerkendt i RR 1977, SM 147 (LSR I 1972 nr. 5-1470), hvor det drejede sig om forpagtning mellem indehaveren af virksomheden og et af ham og to medarbejdere stiftet aktieselskab.

Parterne kan også have bestemt, at den først udtrædende (i levende live eller ved død) ikke har krav på vederlag for good-will. Er der tale om ubeslægtede, vil en sådan aftale sikkert kun forekomme, hvor selskabet er stiftet ved indskud af begge deltageres virksomheder ved stiftelsen. I disse tilfælde må der antagelig siges *ikke* at være solgt nogen good-will ved overdragelsen, se således også den under afsnittet »begrænsninger i rettighederne« nævnte RR 1977, SM 2. Derimod er det nok mere tvivlsomt, om der er sket nogen overdragelse af good-will ved den enes udtræden i levende live. Drejer det sig om beslægtede eller nærstående, vil en sådan aftale efter omstændighederne kunne bære præg af gaveoverdragelse ved selskabets stiftelse. Det må afhænge af, hvor stor forskel der er i deltagernes aldersbestemte dødsrisiko; men det synes tvivlsomt, om gaveafgift og dermed også beskatning af good-will i disse tilfælde kan gennemføres ved stiftelsen. Forskellen i dødsrisiko kan imidlertid være så stor, at en bestemmelse som den nævnte i tilfælde af den ældres død før den yngres kunne tænkes at blive sidestillet med en testamentarisk disposition med arveafgiftsberegning til

følge. Selv om der ikke synes at være offentliggjorte kendelser eller afgørelser om spørgsmålet, er der imidlertid grund til at holde sig disse mulige konsekvenser for øje. Ud fra en økonomisk betragtning kan man imidlertid ikke afvise, at undladelse af godtgørelse for good-will til den deltager, som træder ud af selskabet af aldersmæssige grunde, er velbegrundet. Det må afhænge af virksomhedens og dermed af good-willens art. Hvis den er af personlig art og nærmest knyttet til den, der er mest aktiv i virksomheden, er det jo spørgsmålet, om good-will overhovedet kan overdrages. Dette er i princippet anerkendt i Skd. Medd., hæfte 36, s. 110-111.

Bestemmelser om udeholdelse af bestemte aktiver fra selskabet må selvsagt kunne omfatte et hvilket som helst af virksomhedens aktiver.

Samvirksomhed I en forretning inden for liberale erhverv vil det ikke være unaturligt, at slægtningen »optages« i firmaet uden nogen ideel anpart i andet end det årlige overskud. Når der i tidens løb skal anskaffes nyt inventar, er det nærliggende, at det kun er den yngre, der afholder udgiften hertil, og dermed bliver ejer deraf, og den dag, den ældre trækker sig tilbage, opstår alene spørgsmålet om vederlag for good-will, for hvis vedkommende ovenstående synspunkter om dens personlige karakter måske kan gøres gældende.

I sådanne tilfælde kan man rejse spørgsmålet, om der overhovedet har været en fællesformue, selv om parternes hæftelse for samvirksomhedens gæld har været solidarisk.

Der kan i denne forbindelse henvises til LSR 1963, nr. 115, vedrørende far og søn, der drev lægepraksis i fællesskab, og hvor man antog, at hele good-willværdien var oparbejdet af sønnen. Man bør dog ikke tage det i LSR 1948, nr. 12, og 1955, nr. 169, af landsskatteretten indtagne standpunkt, at forbeholdt udbytteandel ved udtræden ikke kan anses for good-willvederlag, til indtægt for det nævnte synspunkt. Disse kendelser tager nemlig principielt kun stilling til den

skattemæssige virkning af berigtigelsesformen og ikke til spørgsmålet, om der er overdraget good-will.

I tilfælde af *etablering* af en samvirksomhed uden fællesformue kan der imidlertid opstå spørgsmålet om good-will-beskatning, jfr. LSR 1965, nr. 18, hvor landsskatteretten for den ene af parterne statuerede beskatning af fortjenesten på *halvdelen af forskellen mellem de good-willværdier*, som hver især ifølge kontrakten baserede samarbejdet på. Det drejede sig om to praktiserende læger, der enedes om fremtidig at drive praksis fra fælles lokaler og med deling af honorarindtægten. Klageren havde den største praksis og skulle i forbindelse med etableringen af kompagniskabet af kollegaen have et nærmere fastsat vederlag, fordi han til denne fremtidig overlod halvdelen af den honorarindtægt, hvormed hans indtægt oversteg kollegaens. Få år før havde han selv erhvervet sin praksis for et good-willvederlag, af hvilket der ved kompagniskabets stiftelse resterede uafskrevet 29.000 kr. Klagen angik beregningen af fortjenesten på good-will. Det var i aftalen lagt til grund, at klagerens indtægt havde været 87.000 kr. mod 25.000 kr. for den anden. Af forskellen blev ifølge aftalen halvdelen eller 31.000 kr., svarende til 35,6% af klagerens praksis overdraget til den anden. Landsskatteretten opgjorde den skattepligtige fortjeneste som forskellen mellem vederlaget og 35,6% af den uafskrevne anskaffelsessum for good-will.

I dette tilfælde var der ikke tale om at benytte konstruktionen om salg af halvdelen af hele forretningen. Forklaringen kan antagelig kun være den, at der ikke var tilvejebragt en fællesformue, men alene var tale om fremtidig fordeling af indtægten, formentlig forstået som bruttoindtægten. Det eventuelt i fællesskab benyttede inventar og instrumentarium m.v. må endvidere forudsættes at have været individualiseret som tilhørende en bestemt af deltagerne. Er disse antagelser ikke rigtige, således at forholdet må betragtes som

et egentligt interessentskabsforhold med ideelt anpartsforhold i en selskabsformue, synes kendelsen at stride imod den øvrige praksis vedrørende interessentskaber. Et noget lignende tilfælde er behandlet i LSR 1968, nr. 112.

Tænker man sig, at parternes praksis var lige store, havde etableringen af samvirksomheden således ikke indebåret noget salg.

Hvor den ene af parterne herefter trækker sig tilbage og overlader sin praksis til den anden, må forholdet betragtes som et salg – ikke af en ideel anpart – men af en bestemt forretning.

Den samlede skattemæssige virkning af dispositionen som helhed har i dette tilfælde været den, at der kun er sket beskatning af realisationsgevinst én gang: ved samvirksomhedens ophør.

Havde parterne derimod etableret et interessentskab med ideelt anpartsforhold, ville hver af deltagerne have solgt en ideel anpart ved stiftelsen, hvortil kommer i hvert fald den enes salg af hele sin anpart igen ved opløsningen med den dertil knyttede fornyede beskatning af realisationsgevinst vedrørende samme virksomhed.

Denne forskel i de skattemæssige konsekvenser er værd at erindre, når det overvejes at benytte interessentskabsformen for virksomhed inden for liberalt erhverv.

Interessentskabsforholdets konsekvenser i særlige tilfælde

Ligesom formålsbestemmelsen for et aktieselskab kan indicere næringsmæssig handel med f.eks. fast ejendom, vil *interessentskabsaftalens formålsbestemmelse* kunne føre til anlæggelse af næringssynspunktet eller i det mindste spekulationssynspunktet på interessentskabets afhændelse af fast ejendom og andre formuegoder. Ligeså kan deisen »sig mig, hvem du omgås...« kaste mistanke over den enkelte interessents hensigt med sin deltagelse i selskabets dispositioner. Man må derfor gøre sig klart, hvor man er henne, når man indgår kompagniskab med bygningshåndværkere, ar-

kitekter, ejendomshandlende, advokater o.s.v., som erhvervsmæssigt beskæftiger sig med køb og salg.

Anvendelsen af selve interessentskabsformen på investeringsvirksomhed var på den anden side ikke tilstrækkelig til at statuere skattepligt for kursavance på interessentskabets værdipapirer i LSR 1977, nr. 7. Man havde i dette tilfælde ikke afhændet papirer.

Er en deltager i et dansk interessentskab *bosat i udlandet*, vil han være indkomstskattepligtig til Danmark af sin del af indtægten i interessentskabet, jfr. f. eks. LSR 1973, nr. 96.

Ved *omdannelse* af interessentskab til *kommanditselskab* sker der ingen beskatning af nogen af deltagerne, medmindre der ved omdannelsen sker forskydninger i andelene, eller der ligefrem indtræder nye deltagere, f. eks. et til formålet stiftet aktieselskab som komplementar. Som eksempel på det sidste henvises til RR 1971, SM 110 (Skd. VIII j.nr. 2988/1970 og Skd. IV j.nr. 9-57/71), og RR 1977, SM 66 (LSR I 1972 nr. 2-1445).

Overdragelsen skal, når det er en interessentskabsandel, der overdrages til et aktieselskab, ske til handelsværdi, således at det såkaldte »omdannelsescirkulære« (nærmere omtalt senere), ikke kan anvendes, jfr. RR 1976, SM 27 (O. 40.628). Hvis hele interessentskabet omdannes til aktie- eller anpartsselskab, kan omdannelsescirkulæret derimod anvendes, med mindre deltagerne erhverver aktier eller anparter i et andet forhold end deres ejerandel i interessentskabet.

Det særlige good-willfradrag i LSI § 6A, som iflg. bestemmelsens stk. 5 ikke kan indrømmes ved afhændelse af good-will til et selskab, når den ene af parterne i overdragelsen har en bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, kunne således heller ikke anvendes, hvor to interessenter sammen med en tredemand stiftede et aktieselskab, hvor de tre erhvervede hver en trediedel af aktierne.

Man anså herved de to interessenter for den ene af parterne, jfr. SO 1978, s. 131.

II. Omdannelse til aktieselskab eller anpartsselskab.

Som nævnt i indledningen til dette afsnit om successiv overdragelse af virksomheden kan en sådan overdragelse tænkes gennemført ved virksomhedens omdannelse til aktie- eller anpartsselskab og efterfølgende – evt. gradvis – overdragelse til slægtningene af aktierne eller anparterne i selskabet. Overdragelse af aktier og anparter behandles særskilt i kapitel VI. I nærværende afsnit behandles først og fremmest de skattemæssige regler af betydning for omdannelse til aktie- eller anpartsselskab. Da endvidere aktie- og anpartsselskaber skattemæssigt behandles ens og ejerne af aktier og anparter ligeledes skattemæssigt behandles ens, bruges i det følgende af nemhedsgrunde kun betegnelsen aktieselskab henholdsvis aktie. Samme skattemæssige behandling som aktieselskab får desuden det såkaldte a.m.b.a., som udlodder overskud i forhold til deltagerens indskud, ligesom deltagerne sidestilles med aktionærer.

Selskabs-
indkomst og
-udbytte

I modsætning til interessentskabet er aktieselskabet selvstændig skattepligtigt, jfr. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Selskabets løbende indkomst opgøres med få undtagelser efter skatte-lovgivningens almindelige regler, og den efter reglerne i LSI opgjorte skattepligtige indkomst medregnes i selskabets almindelige skattepligtige indkomst. En i relation til dette kapitel vigtig bestemmelse om indkomstopgørelsen er reglen i SEL § 13, stk. 1, nr. 1, hvorefter *overkurs*, som selskabet opnår ved udstedelse af aktier, ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Desuden må det erindres, at udbytte til aktionærerne ikke kan fradrages i selskabets skattepligtige indkomst.

Indkomstskatten af selskabet beregnes med 37% af selskabsindkomsten.

Hvis et selskab godtgør, at en vis del af dets skattepligtige indkomst hidrører fra *virksomhed i udlandet*, kan det opnå nedsættelse med halvdelen af det skattebeløb, der svarer til forholdet mellem udlandsindtægten og hele indtægten. Et moderselskab skal ikke i den skattepligtige indkomst medregne *udbytte fra et datterselskab* hjemmehørende i Danmark, hvis moderselskabet i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, har ejet mindst 25% af aktierne i datterselskabet (SEL § 13, stk. 1, nr. 2). Endelig er der ifølge SEL § 31 mulighed for *sambeskatning* af moder- og datterselskaber, hvis alle datterselskabets aktier ejes af moderselskabet.

En væsentlig ulempe ved at drive virksomheden i aktieselskabsform er det forhold, at den del af selskabets indkomst, der udloddes i form af udbytte til aktionærerne, efter først at være beskattet i selskabet, påny beskattes som indkomst for aktionærerne.

Dobbelt-
beskatningen

På dette forhold er der dog i begrænset omfang rådet bod ved indførelsen af den såkaldte *godtgørelsesordning*, som går ud på, at aktionæren til alt udloddet udbytte – bortset fra udlodning i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses – lægger 15%, før hans indkomstskat beregnes af udbyttet, men til gengæld får modregnet et tilsvarende beløb i den skat, som han skal betale af udbyttet med godtgørelsestillæg. Systemet indebærer, når der ses bort fra likviditetsvirkningen af den forskudsvis tilbageholdte udbytteskat, at den aktionær, hvis marginalskat er 0, får 15% af modtaget udbytte udbetalt, medens den, hvis marginalskat er – teoretisk – 13%, tilnærmelsesvis ikke skal hverken betale til eller have udbetalt noget fra opkrævningsmyndigheden i anledning af udbyttmodtagelse, og den aktionær, der har en marginalskat på – stadig teoretisk – 100% slet ikke mærker noget til godtgørelsesordningen. Aktionæren, hvis marginalskat er 65%, får sin skattebetaling af 100 kr. i udbytte nedsat fra 65 kr. til

59,75 kr. Godtgørelsesordningen har formodentlig størst betydning for aktionærerne i børsnoterede selskaber.

For at undgå den »dobbeltskatning« af virksomhedens indkomst, som trods godtgørelsesordningen finder sted, er det almindeligt, at hovedaktionæren eller familien i familieaktieselskaber så vidt muligt lader sine udtræk af indkomst fra selskabet ske i form af løn, honorar eller tantieme for de ledelsesfunktioner, som han eller familien i øvrigt udøver i selskabet.

At der dog er grænser for, hvor langt man kan nå ad denne vej, viser den righoldige praksis vedrørende »maskeret udbytte og udlodning«, som såvel domme som landsskatteretskendelser er udtryk for.

For længst muligt at undgå dobbeltskatningen kan man begrænse de udbytteskattepligtige udtræk af selskabet, hvis egenkapital herefter, alt andet lige, vil vokse med den virkning, at aktiernes værdi stiger. Når aktierne derfor til sin tid afstås ved salg eller gave, eller når selskabet likvideres, udløses det sidste led af »dobbeltskatningen« ved beskatning af afhænderens – og ved likvidation også selskabets – realisationsgevinst på henholdsvis aktier og selskabsaktiver. Falder aktierne i arv, bestemmer boet, om realisationsgevinsten på aktierne skal beskattes i boet, eller om udlægsmodtagerne skal overtage den potentielle skattebyrde, som hviler på aktierne, jfr. KSL § 33, stk. 3 henholdsvis stk. 1.

En likviditetsmæssig fordel ligger der imidlertid stadig i det forhold, at den del af virksomhedens *indkomst, der forbliver i selskabet*, kun beskattes med marginalt 37% i modsætning til f.eks. interessentskabsindkomsten, der ofte beskattes med marginalt 67%, uanset at den lades tilbage i virksomheden som driftskapital. I cirkulære nr. 437 af 5/11-75 har ligningsrådet efter en periode med usikkerhed om skattemyndighedernes adgang til at begrænse tilbøjeligheden til at konvertere personindkomst til selskabsindkomst

Fiktiv løn m. v.

foreskrevet, at fremtidige sager om for lav løn, rente af selskabets lån hos aktionæren og for lav leje af aktionærens ejendom m.v. skal indberettes til direktoratet. Samtidig er det tilkendegivet, at der kun kan blive tale om at beskatte aktionæren af fiktiv løn m.v., hvor aktionærens personlige erhvervsevne er afgørende for indkomstens erhvervelse, idet han over for kunderne reelt er den forpligtede med hensyn til indsatsen (liberalt erhverv), eller hvor den i selskabet for erhvervsudøvelsen nødvendige kapital er minimal, således at selskabsformen må anses for valgt udelukkende med henblik på at undgå personbeskatning af indkomsten.

En yderligere fordel ved aktieselskabsformen, som i valg-situationen kan være udslagsgivende, er det forhold, at hovedaktionærdirektøren kan indgå en *kapitalpensionsordning* med sit selskab, hvorved han årligt skattefrit kan hensætte 15% af sin samlede årlige løn (20% hvis han er fyldt 45 år), dog for 1978 højst 52.800 kr. (pristalsreguleret) til skattefri forrentning mod 25% afgift, når ordningen ophører som planlagt. Samme ordning kan *hovedaktionærens ægtefælle* indgå, hvis ægtefællen udfører lønnet arbejde for selskabet.

En speciel virkning af omdannelsen af virksomheden til aktieselskab er det forhold, at selskabets overtagelse af et finansielt lån sidestilles med et *debitorskifte*, hvorfor *valutakursgevinst og -tab* i medfør af LL § 8 D skal medregnes med udgangspunkt i kursen på overgangstidspunktet i selskabets skattepligtige indkomst. Dette forhold kan have betydning for den forretningsdrivende, som er bundet til et finansielt stiftet før 1976. (Se herom Fællesbanken for Danmarks Sparerkasseforening, Den skattemæssige behandling af valutakurssvingninger, nov. 1978).

Mange finder, at det er nemmere at gennemføre et generationsskifte af virksomheden, hvis den drives i aktieselskabsform, idet man har mulighed for at *bevare indflydelsen på få hænder* ved stemmeretsbegrænsning og aktionæraftaler eller

ved *stiftelse af holdingselskab* eller fond. I RR 1978, SM 131 (O. 47.025) kunne den ene families stamaktier i et selskab omdannes til præferenceaktier og den anden families præferenceaktier i samme selskab omdannes til stamaktier, uden at der herved udløstes beskatning.

Om fordele og ulemper ved aktieselskabsformen findes en righoldig tidsskriftslitteratur, hvortil der henvises.

Reglerne om beskatning af selskabets indkomst skal heller ikke behandles nærmere her, men der kan henvises til den almindelige litteratur herom.

Begrænsning i
selskabsformens
anvendelse

I almindelighed gælder det, at såfremt en virksomhed ikke udtrykkeligt forbydes drevet i aktieselskabsform, vil virksomhedens indkomst efter omdannelsen til aktieselskab også blive beskattet som selskabsindkomst. Landbrug kan ikke drives i aktieselskabsform, men da jord og bygninger gerne må bortforpagnes, kan ejeren lade selve driften ske i aktieselskabsform, således at selskabet forpagter ejendommen, jfr. RR 1974, SM 57 (Skd. VIII 81-44/1973). Assuranceagentur er ligeledes godkendt skattemæssigt i aktieselskabsform, jfr. RR 1973, SM 124 (Skd. VIII 81-91/1972). Også lægepraksis kan drives i aktieselskabsform, jfr. RR 1973, SM 123 (Skd. VIII 81-11/1973), men da det i overenskomsten af 30/3-76 mellem praktiserende lægers organisation og sygesikringens forhandlingsudvalg er bestemt, at selskabsformen ikke anerkendes i forhold til den offentlige sygesikring, kan transport af lægens tilgodehavende ikke ske. Følgelig vil sygesikringens ydelser blive beskattet hos lægen selv, jfr. RR 1976, SM 140 (Skd. VIII 86-96/1974).

Der kan dog blive tale om tilsidesættelse af selve aftalen med selskabet. I LSR I 1973 nr. 3-1852 havde et tandlægeægtepar pr. 1/1 1972 overdraget den fælles tandlægevirksomhed til et kommanditselskab med ægtefællerne som komplementarer og et aktieselskab som kommanditist. Kommanditisten ejede 80% af kommanditselskabskapitalen. Aktie-

selskabet ejedes af ægtemanden og ægteparrets to børn. Af kontrakten om virksomhedsoverdragelsen fremgik, at ægteparret skulle have gager svarende til mindste timelønsats for tandlæger ved kommunal tandpleje og derudover skulle oppebære 10% af overskuddet i 15 år, medens restoverskuddet skulle fordeles efter anparternes størrelse, (d.v.s. med 80% til selskabet og hermed delvis til børnene som aktionærer i aktieselskabet). Dispositionen blev af landsskatte retten frakendt skattemæssig gyldighed, hvorfor ægteparret ansås for skattepligtigt af hele indkomsten i kommanditselskabet.

Selv såkaldt »tomme selskaber« kan indgives nyt liv ved indskud af en virksomhed i selskabet, hvorved de skattemæssige underskud, som endnu kan fremføres i medfør af LL § 15, kan fradrages i den indskudte virksomheds indkomst, jfr. ligningsdirektoratets instruktionsforedrag januar 1972 (SO 1972, s. 33).

Ved planlægningen af virksomhedens omdannelse til aktieselskab må der tages en række skattemæssige hensyn, som kan opdeles i følgende grupper:

Valg af tidspunktet for stiftelsesoverenskomst, tidspunktet for åbningsstatus og valg af selskabets regnskabsår. (Tidsfaktoren).

Værdiansættelsen af aktiverne i den virksomhed, som skal indskydes i selskabet. (Værdiansættelsen).

Spørgsmålet om overdragelsessummens berigtigelse med vederlag udover selskabsaktierne. (Berigtigelsen).

Med hensyn til tidsfaktoren skal kort nævnes nogle hovedpunkter vedr. praksis og lovregler i selskabsskatteloven.

Stiftelsesoverenskomsten, d.v.s. aftalen om selskabets stiftelse og – i de heromhandlede tilfælde – overdragelse af virksomheden (aktietegningen) indebærer skattemæssige virkninger med hensyn til beregning af fortjeneste og tab på aktiverne og adgang til afskrivning på disse.

Selve
omdannelsen

Tidsfaktoren

Nystiftede
selskaber

Da registreringen af et selskab tager tid, og da selskabslovene anerkender attestation for aktivernes tilstedeværelse på grundlag af en åbningsstatus, der går tilbage i tiden, har der udviklet sig den praksis, at selskabet kan *stiftes med tilbagevirkende kraft*, d.v.s., at selskabets åbningsstatus kan opgøres pr. et tidspunkt 6 måneder forud for datoen for stiftelsesoverenskomsten. Åbningsstatus' dato må dog tidligst være den første dag i det af stifterens regnskabsår, hvori han har underskrevet stiftelsesoverenskomsten, jfr. statens ligningsdirektorats cirkulære nr. 408 af 5/2 1975. Fra datoen for åbningsstatus anses virksomhedens indkomst naturligt nok for at være indtjent af selskabet, men hvis åbningsstatus ligger længere tilbage end nævnt ovenfor, vil indtægten fra åbningsstatus frem til det tidspunkt, hvor status tidligst kunne godkendes skattemæssigt, blive anset for skattepligtig for stifteren, ligesom der kan blive tale om beskatning hos selskabet af den for samme periode tilførte indkomst. Det er dog ikke enhver indkomst, der kan henføres til selskabet med tilbagevirkende kraft. Således blev en civilingeniør, som i februar 1971 sammen med to andre stiftede et selskab, hvis regnskabsår begyndte pr. 1/1 1970, anset for indkomstskattepligtig af de ham i perioden frem til stiftelsen i februar 1971 udbetalte honorarer, idet de ansås for endeligt erhvervet af ham inden stiftelsen, jfr. SO 1977, s. 40 (LSR I 1970 nr. 5-2207).

Stiftelse med tilbagevirkende kraft indebærer til tider en viden pr. stiftelsestidspunktet, som principielt ikke kunne foreligge på tidspunktet for åbningsstatus. Et forhold opstået i den mellemliggende periode kan således kun have betydning for selskabsindkomsten, jfr. LSR 1976, nr. 29, hvor nedskrivning på overførte honorarer for igangværende arbejder ikke tillodes.

Investeringsfradrag for maskiner m.v., som der foreløbig er adgang til for driftsmidler anskaffet inden 31/12 1980, kunne ikke foretages, hverken af stifteren eller selskabet i et

tilfælde, hvor anskaffelsen skete i februar 1978, og omdannelsen skete i marts 1978 med tilbagevirkende kraft til 1/1 1978 (SO 1978, s. 305, O. 48.443). Man henviste herved til, at stifterens anskaffelse og salg lå så tæt på hinanden, at købs- og salgssum var ens, og at selskabet var omfattet af begrænsningen i lovens § 2, stk. 3, om arv, gave og selskabsomdannelse.

Adgangen til at omdanne virksomheden med tilbagevirkende kraft gælder *ikke* de tilfælde, hvor virksomheden overdrages til et allerede bestående selskab, f. eks. et såkaldt »skuffeselskab«, jfr. Sd. j.nr. O. 38.517 og 39.228, RR 1977, SM 22 (O. 43.473) samt LSR 1976, nr. 102. I sidstnævnte sag tog man heller ikke hensyn til skatteyderens argumentation gående ud på, at det ville have taget ca. ét år at få et aktieselskab registreret. Landsskatteretten henviste bl. a. til, at det til klargørelse af forholdene ikke havde været forbundet med uforholdsmæssigt besvær at foretage statusopgørelse pr. 1. nov. 1971 til brug såvel ved aktivernes overdragelse til aktieselskabet som til udarbejdelse af driftsregnskab for skatteyderens personlige virksomhed for perioden 1. jan. til 1. nov. 1971. Skatteyderen havde købt aktierne d. 2. nov. 1971 og henført indtægten for hele 1971 til selskabet.

Bestående
selskaber

Endvidere er det bestemt i SEL § 4, stk. 1, at nystiftede selskaber skatteansættes første gang ved ansættelsen for det skatteår, som følger umiddelbart efter udløbet af første regnskabsperiode, i øvrigt uden hensyn til periodens længde, jfr. dog § 4, stk. 3, ifølge hvilken ligningsrådet kan kræve et nystiftet selskab skatteansat første gang, når der er forløbet et år siden selskabets stiftelse, d.v.s. i denne forbindelse tidspunktet for åbningsstatus. Denne sidste bestemmelse tager sigte på at forhindre urimelig lang tid imellem selskabets indtjening og beskatning (skattecredit), men den synes iflg. V. Laustsen, »Virksomhedsomdannelse til aktieselskab«, Revisionsorientering E 6, Yngre Revisorer, ikke at være anvendt.

Det må her erindres, at selskabet i modsætning til personer står helt frit med hensyn til fastlæggelse af regnskabsår.

Normalt vil den første regnskabsperiode derfor være bestemt af valget af tidspunktet for åbningsstatus og af selskabets regnskabsår, og den første regnskabsperiode vil da også ofte afvige fra 12 måneder, hvilket i øvrigt er forudset i selskabsskatteloven. En begrænsning af selskabets første regnskabsperiode er dog givet i aktieselskabslovens § 97, ifølge hvilken selskabets regnskabsår ikke kan overstige 18 måneder.

Ved regnskabsperiode længere end 12 måneder må det endvidere bemærkes, at skattemæssig afskrivning ifølge AFL kun kan ske pr. skatteår, således at der i disse tilfælde på en måde sker en udskydelse af adgangen til skattemæssig afskrivning til de følgende regnskabsperioder, der lægges til grund for skatteansættelsen i efterfølgende skatteår. Derimod må afskrivning på good-will og rettigheder, jfr. LSI § 15, kunne foretages under hensyn til regnskabsperiodens længde (pro anno afskrivning).

Ved valget af regnskabsår for selskabet bør der desuden tages hensyn til bestemmelsen i SEL § 10, stk. 1, hvorefter skatteansættelsen for et givet skatteår skal ske på grundlag af selskabets indkomst i den regnskabsperiode, der udløber i eller med det foregående skatteår. Skatteåret løber fra 1/4-31/3.

Det ses heraf, at den længste skattekredit kan opnås ved valg af regnskabsperiode med termin kort efter skatteårets, idet selskabsskatten ved forfald i november måned i det følgende kalenderår, jfr. SEL § 30, indebærer en skattekredit på henimod 1 ½ år efter regnskabsårets udløb. Hvis der er betydelige værdier at foretage skattemæssige afskrivninger på, vil skatteårsafskrivningen i AFL dog føre til, at afslutning af første regnskabsperiode pr. første regnskabsårsskifte er fordelagtig, idet den første lange periode hugges over i en brudt

del og et fuldt år og således giver to gange afskrivningsfradrag i den indkomst, som ellers alene ville blive reduceret med én gang afskrivningsfradrag.

Hvis stifteren også efter selskabets stiftelse driver en personlig virksomhed, må han være indstillet på et eventuelt krav fra ligningsrådet, om at *selskabet* benytter samme regnskabsår som han selv, jfr. SEL § 10, stk. 4. Bestemmelsen anvendes ifølge Landt og Mailand, Beskatning af selskaber og foreninger, s. 61 f, af kontrolmæssige hensyn, men med var-somhed.

Med hensyn til *anskaffelsestidspunktet for aktierne*, som har betydning ved senere afståelse af disse, jfr. 2-års-reglen i LSI § 3, stk. 1, nr. 2, har skattedepartementet udtalt, at sene-ste erhvervelsestidspunkt »i hvert fald« er stiftelsesoverens-komstens dato. Udtryksmåden er begrundet i den tvivl, som ligger i, at selskabets åbningsstatus lå før stiftelsesoverens-komsten. Aktietegningen skete samtidig med oprettelsen af stiftelsesoverenskomsten (Skd. II 1956/63). Dette gælder selvsagt kun for de til formålet nystiftede selskabers vedkom-mende. Ved indskud af virksomheden i et bestående selskab anses aktierne, der modtages som vederlag herfor, for at være anskaffet sammen med de aktier, som indskyderen i forvejen ejer i selskabet (moderaktierne).

Selskabet kan ikke overtage ubenyttede investeringsfonds- midler, og hvis stifteren af selskabet ikke *bevarer eller* inden et år fra datoen for stiftelsesdokumentets underskrift *etablerer eller overtager* en personligt ansvarlig erhvervsvirksomhed, sker der efterbeskatning i henhold til INVLS § 10, stk. 2. Den nævnte frist er præciseret i SO 1977, s. 172 (Skd. VI 5-61/1976). Efterbeskatningen gennemføres for henlæggel-sesårene med tillæg af 5% simpel årlig rente, hvortil iflg. Skd. VIII 88-F-23/1976 kommer 8% rente af det som følge af æn-dringen opståede restskattebeløb.

Investerings-
fonds

Henlæggelserne kan ikke benyttes til forlods afskrivning

på aktiver, som i samme år overdrages til selskabet i forbindelse med omdannelsen, jfr. SO 1978, s. 179 (O. 47.986).

Stifteren af selskabet kan anses for *fortsat erhvervsdrivende*, hvis han f. eks. beholder den ejendom, fra hvilken virksomheden drives, således at ejendommen lejes til selskabet. Ligeledes var udlejning af ubebygget grund til ejerens hovedaktionærselskab selvstændig erhvervsvirksomhed, jfr. H. 14.784. Mere usikkert er forholdet, hvis det blot er enkelte driftsmidler, der beholdes til udlejning. Således var udlejning af en fotokopimaskine, en regnemaskine og et reolsystem til selskabet ikke tilstrækkelig, jfr. SO 1978, s. 176 (LSR 1978-3-211).

Værdiansættelsen

Problemerne i forbindelse med værdiansættelsen af aktiverne har som regel langt større økonomiske konsekvenser for stifteren og selskabet end de ovenfor nævnte regler om valg af tidspunkter.

Det skatteretlige udgangspunkt for indskud af virksomheden i selskabet er, selv om indskyderen ejer alle selskabets aktier, at der foreligger et *salg af virksomheden* til et selvstændigt, fra aktionæren forskelligt skattesubjekt. Selv om selskabet ikke er skattepligtigt af de indskudte aktivers værdi, jfr. SEL § 13, stk. 1, udløser dispositionen i princippet pligt for indskyderen til at lade sig beskatte af realisationsgevinst og -tab på de indskudte aktiver.

Handelsværdi

Myndighedernes udgangspunkt er her, at *handelsværdierne* *principielt bør lægges til grund som salgssum for indskyderen og dermed også som anskaffelsessum for selskabet*, jfr. forudsætningen i SO 1978, s. 216 (LSR 1978-3-357), hvor omdanneren efter sin medinteressents og broders død købte dennes halvdel af sin svigerinde og samme dag overdrog hele virksomheden til et af ham oprettet aktieselskab til værdier identiske med de med svigerinden aftalte. Landsskatteretten anerkendte værdierne som udtryk for handelsværdierne. Ligeledes blev handelsværdien for *varelageret* i LSR 1976, nr.

28, godkendt som sådan, og der synes ikke at være grund til at lægge vægt på det i kendelsen yderligere anførte, at den omstridte handelsværdi oversteg fakturapris efter 30% nedskrivning.

Dagsprisen angives af Laustsen som den »mest acceptable«.

Debitorer er i LSR 1974, nr. 6, overdraget med 5% nedskrivning. Der var kun i ringe omfang stillet sikkerhed for gælden. I RR 1975, SM 191 (LSR 1971 nr. 1-1844) godkendes kun nedskrivning på 1%.

Det synes vanskeligt at få anerkendt en lavere værdi for *driftsmidler* end den bogførte værdi, jfr. RR 1976, SM 204 (LSR I 1972 nr. 6-1201), hvor en af Dansk Landbrugs Andels-Maskinindkøb foretagen vurdering til en lavere værdi underkendes. Det samme skete i RR 1976, SM 185 (LSR I 1970 nr. 6-1092), hvor en af en stor spilleautomatvirksomhed foretagen vurdering af automaterne i et omdannet interessentskab blev underkendt som for lav. Er markedsprisen for brugte driftsmidler lettere konstaterbar, som f. eks. for brugtvogne, vil katalogpriser være vejledende.

Med hensyn til *good-will* bemærkes indledningsvis, at det særlige fradrag efter LSI § 6 A, stk. 5, ikke kan anvendes ved virksomhedsomdannelse, når den ene af parterne i overdragelsen f. eks. på grund af aktiebesiddelse har en bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde. Fradraget kan ej heller benyttes, hvor f. eks. et interessentskab med to deltagere sammen med en tredje stifter et aktieselskab, hvori hver skal eje lige store poster. I dette tilfælde anses deltagerne i interessentskabet under ét for at være den ene part i overdragelsen, jfr. Skd. Medd. hæfte 44, nr. 29.

Good-will er noget mere end blot en kundekreds. Således udtales i LSR 1971, nr. 32, vedrørende en entreprenørvirksomhed overvejende baseret på større vejarbejder overdraget på grundlag af offentlig licitation, at virksomheden ved

overdragelse »– udover betaling for materiel, udestående fordringer m. v. – måtte antages at kunne indbringe en merpris som vederlag for navn såvel som for de med overtagelsen af en igangværende og veletableret virksomhed forbundne fordele.«

Good-will kan ikke overdrages isoleret fra den virksomhed, hvortil good-will er knyttet, jfr. LSR 1978, nr. 58, som underkendte, at good-will blev overdraget til et af overdrageren stiftet aktieselskab uden samtidig overdragelse af stifternes tømmerhandel. En undtagelse gælder dog liberale erhverv, jfr. RR 1976, SM 62, (LSR I 1973 nr. 3-104). På den anden side kan good-will tilbageholdes, hvis virksomheden ikke overdrages helt og endeligt til det nystiftede selskab, jfr. RR 1977, SM 147 (LSR I 1972, nr. 5-1470). I denne sag havde en bogtrykker forpagtet virksomheden og dens navn til et af ham sammen med to medarbejdere stiftet aktieselskab, men kontrakten kunne opsiges med ét års varsel.

Til trods for, at good-will ved arve- og gaveafgiftsberegning iflg. Skd. Medd. hæfte 36, skulle fastsættes under hensyn til »et anslået normalt arbejdsvederlag for driftsherren«, fastslås det i omdannelsessager til overflod, at landsskatte retten *ikke* tillader et sådant fradrag. Se således LSR 1977, nr. 34 og 1976, nr. 26 og 126. I SO 1978, s. 36 (LSR I 1972 6-2047/34) vedrørende en isenkræmmervirksomhed udtales det som en generel vejledning for skønnet over good-will, at man kan benytte et gennemsnit af virksomhedens nettooverskud i de sidste tre år før omdannelsen til aktieselskab uden reduktion for beregnet forrentning af egenkapital og driftsherrevederlag. En anden isenkræmmers good-will blev skønnet på samme måde, idet der »nok« kunne tages hensyn »til en passende forrentning af egenkapitalen«.

I konsekvens heraf er det i Skd. Medd. hæfte 47, s. 281, anført, at bestemmelsen i hæfte 36 om fradrag for normalt ve-

derlag for driftsherren bortfalder. Der siges intet om forrentningen af egenkapitalen.

Vurderingsprincipperne må naturligvis variere betydeligt for skiftende brancher. Således havde en ingeniørvirksomheds nettooverskud andraget 726.490 kr., 404.428 kr. og 380.454 kr. de sidste tre år før omdannelsen, medens honorarindtægterne i samme tidsrum steg fra 1,2 mill. til 1,4 mill. kr. Ingeniøren skønnede sin good-will til 750.000 kr., medens skatterådet fandt 250.000 kr. mere realistisk. Differencen på 500.000 kr. mente skatterådet var en *udlodning fra selskabet*, d.v.s. at den var skattepligtig som udbytte. Landsskatteretten fulgte dog skatteyderens skøn, jfr. LSR 1976, nr. 125. En grosserer i modevarebranchen blev ligeledes præsenteret for udlovningsbetragtningen i RR 1977, SM 67 (LSR I 1970 nr. 2-1856), subsidiært fordi forretningens driftsresultater kun skulle svare til en good-will på 25.000 kr. i stedet for hans skøn på 300.000 kr. Han fik dog ligeledes medhold af landsskatteretten.

Derimod måtte en statsautoriseret revisor helt til Vestre landsret for at få medhold i sin good-will på 500.000 kr. ansat i overensstemmelse med de af hans faglige sammenslutning bekræftede vurderingsprincipper: 100-150% af det senest forløbne års bruttohonorarindtægt. Her havde skatterådet fået medhold ved landsskatteretten i at skønne værdien til 200.000 kr. (Skd. Medd., hæfte 37, s. 171, VLD 27/6 1975).

De nævnte sager om værdien af good-will tyder på, at benyttelse af høje værdier ved omdannelsen efter omstændighederne kan være fordelagtig for omdanneren.

Med hensyn til *fast ejendom* gælder der i dag i vidt omfang generelle retningslinier for værdiansættelsen, når det drejer sig om beregning af gave- og arveafgift, jfr. Skd. cirkulære af 11/2-1976. Disse retningslinier bygger på anvendelse af salgsstatistik udarbejdet af Sd., på grundlag af hvilken seneste ejendomsværdi opdateres. Det vil være nærliggende for

skattemyndighederne at lægge vægt på disse principper i omdannelsestilfælde.

Noget andet er, om det er fordelagtigt at indskyde fast ejendom i et selskab med det sikre resultat, at værdistigningen, som ellers i et betydeligt omfang vil være skattefri, ikke kan tages ud af selskabet uden beskatning.

Pantebreve må kunne overdrages til den reelle kursværdi, jfr. HD af 10/11 1977 om nedskrivning af pantebrev erhvervet ved overdragelse af fast ejendom til en søn. Forholdet må ikke forveksles med spørgsmålet om kursansættelse på det af selskabet til stifteren udstedte pante- eller ikke-pantesikrede gældsbevis, jfr. senere under »berigtigelsen«.

For *aktiers* vedkommende kan de *børsnoterede* overdrages til børskursen pr. tidspunktet for overdragelsen. Laustsen anfører s. 10 herom, at aktiemajoriteter kan danne undtagelse, hvilket kun kan forstås som et krav om anvendelse af en højere kurs. Betragtningen er her, at anvendelsen af børskursen kan føre til omgåelsestilfælde, jfr. U.f.R. 1973, 408 Ø, analogt. *Unoterede* papirer overdrages til den skattekurs, som kan beregnes på grundlag af den status for selskabet, der er nærmest overdragelsestidspunktet, jfr. også reglerne for arve- og gaveafgiftsberegning.

Konsekvensen af, at handelsværdien benyttes som overdragelsesværdi vil for de fleste aktivers vedkommende normalt være konstatering af realisationsgevinst med den heraf følgende beskatning som særlig eller almindelig indkomst hos indskyderen, afhængigt af, om der er tale om omsætningsaktiver eller anlægsaktiver. Dette medfører for indskyderen et likviditetstab, men giver til gengæld selskabet større fradragmulighed i form af forøget afskrivningsgrundlag for en del af aktiverne. Om der i det lange løb bliver tale om en skattemæssig fordel for indskyder og selskab under ét ved at benytte høje frem for lave overdragelsesværdier, kan ikke afgøres på forhånd uden kalkulationer, som indeholder skøn

over forventet indkomst, marginalskat og subjektiv rente for selskab og aktionær. Forholdet afhænger desuden af stifterens muligheder for at få overdragelsen berigtiget med gældsbrief og anfordringstilgodehavende i selskabet fremfor aktier. Se nærmere under afsnittet »Høj eller lav overdragelsesværdi«.

I mange tilfælde vil begrænsningen i indskyderens og selskabets kreditmuligheder dog gøre udslaget, således at skatteyderens interesse ligger i anvendelse af de lavest mulige overdragelsesværdier.

I praksis godkendes da også for visse aktivers vedkommende, at indskuddet sker til *værdier under handelsværdien*. Den historiske baggrund herfor er udførligt beskrevet af Jørgen Andersen, s. 219 ff. samt V. Laustsens ovennævnte artikel i Revisionsorientering, hvortil interesserede kan henvises.

Omdannelses-
cirkulæret

Den nugældende praksis bygger på LD cirkulære af 12/10-62 vedrørende beskatning i forbindelse med en privat virksomheds omdannelse til aktieselskab, hvori stifteren som hovedaktionær bevarer sin indflydelse.

Det skal fremhæves, at *motiveringen* for cirkulæret er den lige nævnte uklarhed omkring den fiskale interesse i høje eller lave værdier kombineret med det forhold, at der ikke er den balance mellem køber og sælger, som foreligger ved handel mellem indbyrdes uafhængige. Man vil derfor så vidt muligt undgå vurderingsbesværet. Hvis værdierne alligevel af anden grund må fastlægges, f. eks. hvor to virksomhedsindehavere samtidig indskyder hver sin virksomhed eller den ene sin virksomhed og den anden kontanter eller lignende i samme selskab, er *motivet for cirkulæret borte, og dets principper kan følgelig ikke anvendes*. Se således RR 1975, SM 137 (O. 40.928). Laustsen anfører s. 6, at cirkulæret antagelig heller ikke kan anvendes, hvis aktierne overdrages umiddelbart efter stiftelsen med en betydelig avance. Der kunne formentlig have

været tilføjet en tilsvarende begrænsning, hvor overdragelsen sker ved gave, hvorved der af gaveafgiftsmyndigheden eller modtagerens eller stifterens skattemyndighed konstateres en betydelig værdi af aktierne udover pari. Cirkulæret kan naturligvis heller ikke anvendes, hvis f. eks. en herboende overdrager sit danske firma til et af ham ejet udenlandsk selskab.

Interessentskaber kan derimod omdannes under brug af cirkulærets værdiansættelsesregler *under forudsætning af*, at der ikke sker forskydning i anpartsforholdet i forbindelse med omdannelsen, jfr. LSR 1971, nr. 32 og 1972, nr. 27. Derimod kan cirkulæret ikke anvendes, hvor en interessentskabsandel overdrages isoleret fra de øvrige andele til et aktieselskab, jfr. RR 1976, SM 27 (O. 40.628).

Cirkulæret kan *ikke* anvendes, hvor *indskuddet* af virksomheden *sker i et eksisterende selskab* (f. eks. skuffeselskab), *medmindre* hele vederlaget erlægges ved udvidelse af aktiekapitalen, jfr. RR 1977, SM 22 (O. 43.473) og RR 1974, SM 13 (O. 36.705). Når Laustsen i denne forbindelse s. 6 anfører, at *fastsættelsen af merværdier* eventuelt i dette tilfælde foruden til beskatning af overdrageren *fører til beskatning af selskabet* ud fra et gavesynspunkt, jfr. LSR 1948, nr. 123, kan dette udelukkende gælde den del af indskuddet, som berigtiges med andet end aktier, idet selskabet er fritaget for beskatning af overkurs på aktier. Se nærmere afsnittet »Godskrivning af merværdier«.

Ligeledes kan cirkulæret ikke anvendes, hvor der indskydes virksomhed i et såkaldt »tomt selskab«, jfr. LDs instruktionsforedrag januar 1972, citeret i SO 1972, s. 33.

Derimod kan cirkulæret iflg. Jørgen Andersen, s. 297, anvendes, hvor et aktieselskab stifter et *datterselskab* ved indskud af en i forvejen eksisterende virksomhed.

Cirkulæret fremkom, efter at landsskatteretten i LSR 1962, nr. 172, havde set sig nødsaget til at stadfæste en ansættelse,

i hvilken et skatteråd havde forlangt stifteren af et selskab beskattet af en skønnet good-will for den virksomhed, som han havde indskudt i selskabet, uanset at der ikke i overdragelsesdokumentet var fastsat værdi af good-will.

Det hedder i direktoratets cirkulære bl. a.:

»Det udtales i kendelsen, at det ikke kan være udelukket for ligningsmyndighederne at underkaste overdragelsesvilkårene prøvelse, men at det ej heller vil kunne kritiseres, at ligningsmyndighederne i almindelighed godkender overdragelse af driftsmidler og varelager til de aftalte værdier, for så vidt de ikke er lavere end bogført værdi.

Under hensyn til de synspunkter, som har fundet udtryk i kendelsen, finder ligningsrådet vedblivende intet at erindre imod, at ligningsmyndighederne som hidtil i almindelighed accepterer overdragelse til de bogførte værdier, og at man følgelig ikke rejser spørgsmål om beskatning af fortjeneste på good-will, medmindre det er åbenbart, at der har foreligget en good-willværdi, der ikke er taget hensyn til ved stiftelsen.

Man skal dog henlede opmærksomheden på, at der er tilfælde, hvor overdragelse til bogført værdi ikke kan accepteres...

Således må tilbageregulering af ekstraordinære afskrivninger på bygninger foretages, såfremt overdragelse til værdien i handel og vandel ville have givet anledning hertil, idet beskatningen vil fortabes, hvis den ikke kan foretages ved overdragelsen til selskabet, og tilsvarende gælder for bygninger og installationer, der er afskrevet forlods ved anvendelse af investeringsfondsmidler, eller hvorpå ekstraafskrivning eller forskudsafskrivning er foretaget.

Endvidere skal nævnes, at såfremt den bogførte værdi for varelager..... er baseret på en afskrivningsprocent, der er større end den, overdrageren har anvendt ved begyndelsen af det regnskabsår, der ligger nærmest forud for overdragelsen,

må overdrageren indkomstbeskattes af differencen. Det tilføjes, at eventuelle af ligningsmyndighederne fastsatte merværdier i forhold til de ved selskabsstiftelsen aftalte overdragelsessummer vil kunne afskrives eller fratrækkes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, selv om stiftelsesoverenskomsten ikke omgøres, og selv om merværdien ikke opføres i selskabets officielle regnskab.«

Bogført værdi Det er vigtigt for forståelsen af myndighedernes praktisering af cirkulæret at gøre sig klart, at udgangspunktet er indskyderens *skattemæssigt opgjorte status for virksomheden*.

Med hensyn til *varelager* bemærkes, at cirkulærets krav om indkomstbeskatning af differencen mellem primolageret og lageret ved overdragelsen, såfremt overdragelsesværdien er baseret på en større nedskrivningsprocent end ved begyndelsen af nærmest forudgående regnskabsår, forhindrer, at stifteren ligefrem ved en ren regnskabsmæssig disposition med henblik på *omdannelsen* skal kunne beregne sig et fradragsberettiget tab. Laustsen anfører s. 7, at kravet om foregående års *begyndelse* som udgangspunkt opretholdes, selv om dette kan medføre, at der på grund af benyttelse af en lavere nedskrivningsprocent ultimo opstår et tab i selve omdannelsesåret. Han anfører videre, at forholdsvis høj indkomst i omdannelsesåret kan føre til fravigelse af kravet om samme lave nedskrivningsprocent som forrige år, jfr. LSR I 1967/68, nr. 11428. Se tillige LSR I 1972, nr. 1-1325. Se også LSR 1976, nr. 26. Betragtningen er formentlig den, at skatteyderne erfaringsmæssigt i ekstreme situationer varierer nedskrivningsprocenten for at udjævne indkomsten, således at tilstedeværelsen af andre motiver til brug af større nedskrivning end omdannelsen kan fjerne mistanken om udnyttelse af situationen. At slutte modsætningsvis, at stærkt faldende indtægt må føre til krav om lavere nedskrivningsprocent, har dog næppe holdepunkt i cirkulæret (cfr. Laustsen). En

parallel situation forelå i SO 1978, s. 74 (VLD af 24/11 1977-8. afd. 821/1976), hvor kravet om samme lave nedskrivningsprocent da også blev underkendt. Endvidere kunne man tænke sig, at en nedsættelse af varelagerets værdi på grund af et ændret vurderingsprincip, som ikke kan begrundes i ændring af varelagerets objektive værdi, kunne frembringe et fradragsberettiget tab for stifteren. Tilsyneladende fæstner myndighederne sig dog udelukkende ved nedskrivningsprocenterne jfr. RR 1975, SM 192 (LSR I 1972 nr. 2-249).

Laustsen anfører endvidere, at kravet kan tænkes at binde interessenter til ved omdannelsen at benytte forskellig nedskrivningsprocent, hvorved indbyrdes compensation bliver nødvendig for ikke at komme ud i forskydning af ejerforholdet. Compensation skulle efter det anførte kunne udelukke anvendelse af cirkulæret. Hertil kan fremføres, at forholdet i hvert fald kan klares, ved at indskyderen med den laveste nedskrivningsprocent indskyder med en procent svarende til kompagnonens højere procent, omend det koster indkomstskat.

Ved overdragelsen til selskabet indgår også ofte *debitorer*, for hvis vedkommende det er karakteristisk, at den bogførte værdi er højere end handelsværdien. Er der i forvejen godkendt et nedslag, fordi der er tale om en virksomhed med afbetalingsdebitorer, vil et tilsvarende procentvist nedslag af portefeuillen antagelig kunne godkendes ved overdragelsen analogt med praksis vedrørende varelagernedskrivningen, men næppe mere.

Ved bogført værdi forstås for *driftmidlernes vedkommende* således saldoværdien pr. overdragelsestidspunktet (datoen for selskabets åbningsstatus).

Der kan dog være tilfælde, hvor det er helt åbenbart, eller hvor der i hvert fald er meget stærk formodning for, at den bogførte værdi for driftsmidler er for lav, og hvor der følgelig

må kræves en højere værdi lagt til grund. Det gælder således, hvis stifteren ved overdragelsen ligefrem har *negativ saldo-værdi* for driftsmidlerne. En sådan negativ saldoværdi er klart udtryk for, at bogført værdi er lavere end handelsværdien, som mindst må være 0 kr. Endvidere kan det tænkes, at der kort før overdragelsesåret er *anvendt investeringsfonds-midler* til forlods afskrivning i større omfang på driftsmidlerne jfr. SO 1978, s. 179 (O.47.986). Også her opstår der formodning om, at den bogførte værdi er urimeligt lav, og krav om en højere værdi end bogført må forventes. Det samme gælder ved forskudsafskrivning i henhold til AFL afsnit IV A.

Noget tyder på, at en mellemting mellem bogført værdi og den skønnede handelsværdi kan benyttes alternativt, jfr. Laustsen, s. 9, hvor en skibsreder kunne overføre fem af sine skibe til 5 mill. kr., uanset at den bogførte værdi var mindre og handelsværdien større (Skd. II 689/62).

Med hensyn til *good-will* udtaler cirkulæret, at krav om beskatning heraf ikke behøver at blive rejst, med mindre det er åbenbart, at der har foreligget en *good-will*værdi, der ikke er taget hensyn til ved stiftelsen. Hertil kan først bemærkes, at selve det forhold, at de bogførte værdier lægges til grund i videst muligt omfang, også under alle omstændigheder må indebære, at *mindst* den bogførte værdi for *good-will* lægges til grund, hvis en sådan måtte findes. Har stifteren selv betalt for virksomhedens *good-will* uden at afskrive herpå eller have nået at afskrive værdien fuldt ud, ville en overdragelse til selskabet uden ansættelse af *good-will* mindst til den bogførte værdi medføre et fradragsberettiget tab for stifteren, jfr. LSI § 6. Dette ville være urimeligt.

Skulle *good-will*ens handelsværdi ved overdragelsen til selskabet undtagelsesvis kunne vurderes til et lavere beløb end den bogførte værdi, må stifterens krav om anvendelse af handelsværdien forventes at udløse modkrav fra myn-

dighederne om konsekvent anvendelse af handelsværdien for samtlige aktiver.

En overgrænse for, hvad ligningsmyndighederne kan kræve good-will ansat til kunne tænkes at være givet af aktieselskabsregisterets praksis med hensyn til godkendelse ved registreringen af selskabet. Imidlertid synes de forhold, som registeret skal påse, ikke at blive gået for nær, hvis man undlader at ændre åbningsstatus med den forhøjede good-will-værdi. Forhøjelsen belaster alene stifteren. Selskabets skattemæssige situation bliver tværtimod forbedret på grund af afskrivningsretten på good-will. Imidlertid er der også adgang til at ændre åbningsstatus, hvis selskabets bestyrelse og revisor tør tage ansvaret for good-willberegningens forsvarlighed og erklære over for registeret, at overdragerens fordring på merværdien kun vil blive forrentet og indfriet i det omfang, det kan ske uden skade for selskabet og dets kreditorer, jfr. RR 1970, s. 139 og Thøger Nielsens kommentar hertil i RR 1970 s. 417 f.

I øvrigt har praksis udviklet sig til, at good-will som den altovervejende hovedregel kræves sat til en skønnet handelsværdi, jfr. det under afsnittet om handelsværdi anførte. Det hænger antagelig sammen med den fiskale interesse, der er en følge af good-willbeskatningen på 50% mod selskabsskatteprocenten på 37%.

For afskrivningsberettigede *bygninger og installationer* heri gælder der særlige regler om beskatning af »genvundne afskrivninger«, jfr. kapitlet om opgørelse af overdragerens fortjeneste.

De genvundne afskrivninger beregnes ligesom ved salg som forskellen mellem bygningens eller installationens salgssum og skattemæssigt nedskrevne anskaffelsessum, dog højst et beløb svarende til de samlede afskrivninger.

Grunden til omdannelsescirkulærets krav om beskatning af genvundne afskrivninger på bygninger og installationer

er, at overdragelse til selskabet til bogført værdi kun giver selskabet adgang til afskrivning på denne værdi, således at selskabet ved senere salg højst kan beskattes af de afskrivninger, som selskabet selv har foretaget, medens de afskrivninger, som indskyderen har foretaget, ikke kan beskattes hos selskabet. For det offentlige vil der følgelig for stedse gå et skattemæssigt provenu tabt, dersom man ikke beskatter stifteren ved overdragelsen til selskabet.

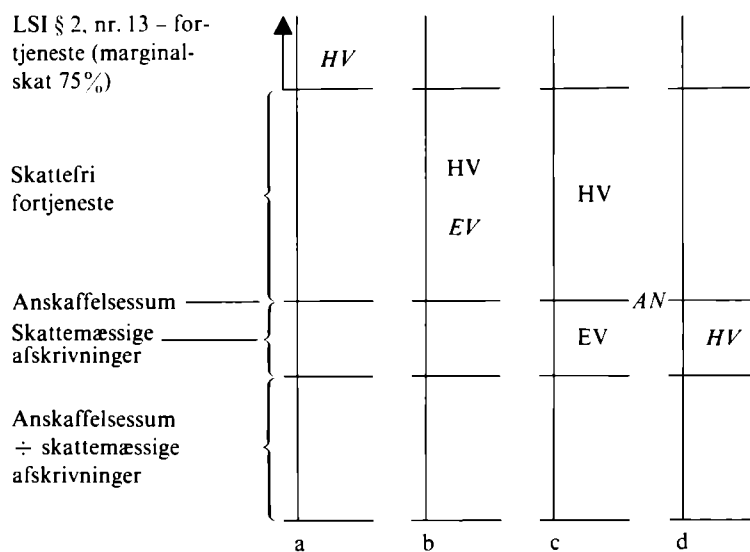
Da bygninger og installationer udgør en del af ejendommen som helhed, kan der blive tale om en yderligere beskatning, for så vidt som fortjeneste på hele *ejendommen i almindelighed* er omfattet af reglerne om kapitalvindingsskat i LSI § 2, nr. 13, jfr. de særlige opgørelsesregler i lovens § 7 A. Disse opgørelsesregler indebærer, at en betydelig del af salgssummen udover den rene anskaffelsessum er skattefri, således at alene fortjeneste udover anskaffelsessummen med forskellige procenttillæg beskattes. Kunne man tænke sig, at ejendommen blev overdraget selskabet med skattemæssig succession i stifterens anskaffelsessum og -tidspunkt, ville der ikke gå noget skattemæssigt provenu tabt for det offentlige ud fra en helhedsbetragtning, fordi anskaffelsessummen og dermed også procenttillægene for selskabets vedkommende ville blive den samme som for stifteren, når selskabet til sin tid afhænder ejendommen.

Imidlertid forstår man for fast ejendoms vedkommende ved »bogført værdi« normalt ikke anskaffelsessummen, men derimod den formueskattepligtige værdi, d.v.s. værdien fastsat ved seneste offentlige ejendomsvurdering. Hvor anskaffelsessummen måtte være højere end ejendomsværdien, ville anvendelse af ejendomsværdien ved overdragelsen til selskabet ligefrem kunne tænkes på langt sigt at medføre en højere beskatning af selskabet end ved anvendelsen af den faktiske anskaffelsessum for stifteren. Er anskaffelsessummen lavere end ejendomsværdien, er der over stifterens for-

mue sket en opskrivning, som, når ejendommen overdrages til selskabet til denne værdi, medfører en lavere beskatning ved selskabets salg af ejendommen til sin tid, og dette medfører et provenumæssigt tab for det offentlige, som i et vist omfang tolereres.

Praksis er søgt illustreret i hosstående figur, hvor HV = handelsværdien ved omdannelsen, AN = stifterens anskaffelsessum for ejendommen inklusive bygninger og installationer, og EV = seneste ejendomsværdi forud for omdannelsen.

LSI § 2, nr. 13 – fortjeneste (marginalskat 75%)



I tilfælde a er handelsværdien så stor, at der udløses en skattepligtig fortjeneste, hvorfor *handelsværdien* skal benyttes.

I tilfælde b ligger både handelsværdien og ejendomsværdien imellem grænserne for den »skattefri fortjeneste«, hvorfor *ejendomsværdien* skal benyttes.

I tilfælde c skal *anskaffelsessummen* benyttes, fordi den er lavere end handelsværdien og højere end ejendomsværdien, uden at handelsværdien udløser en skattepligtig fortjeneste.

I tilfælde a, b og c sker den i cirkulæret krævede beskatning af »genvundne afskrivninger«.

I tilfælde d er handelsværdien lavere end anskaffelsessummen, hvorfor *handelsværdien* skal benyttes. Den del af de skattemæssige afskrivninger, som ved en forholdsmæssig fordeling af handelsværdien på bygninger og installationer og restejendom konstateres som genvundne bliver beskattet, medens resten pr. definition netop ikke er genvundne, men udtryk for et reelt værditab.

Specielle
aktiver

Udover de allerede nævnte aktiver kan der i specielle tilfælde også være tale om, at *værdipapirer* som pantebreve, obligationer og aktier går med over i selskabet.

I disse tilfælde må den »bogførte værdi« ifølge Jørgen Andersen, s. 240, og Laustsen, s. 9 f, være den skattemæssige formueværdi, d.v.s. ofte en værdi, der afviger fra anskaffelsessværdien. For *mindre aktieposter* vedkommende kan der således blive tale om et fradragsberettiget tab, hvilket ikke udløser et krav om benyttelse af handelsværdien for de øvrige aktivers vedkommende, jfr. dog straks nedenfor. For så vidt angår unoterede aktier, for hvilke ligningsrådet fastsætter den formueskattepligtige værdi, er der dog grund til at henvende opmærksomheden på den i f.eks. Sd. Medd. jan. 1977, s. 290, gjorde tilføjelse, hvorefter disse kurser »ikke uden videre (kan) forventes godkendt som grundlag for opgørelse af skattepligtig almindelig og særlig indkomst«. Drejer det sig om *større aktieposter*, må handelsværdien iflg. Laustsen anvendes. *Børsnoterede* aktier overdrages til børskursen pr. overdragelsestidspunktet, idet dog aktiemajoriteter kan tænkes overdraget til afvigende kurs, hvis børskursen er lavere end anskaffelseskursen, jfr. det under »handelsværdi« anførte.

Selv om samtlige aktiver overføres til bogført værdi, vil det forhold, at stifteren har bogført *pantebreve* til pari, ikke føre til, at selskabet ved senere realisation af pantebrevene

kan fratrække et konstateret kurstab, jfr. RR 1977, SM 194 (LSR I 1973, nr. 1-1322). I nævnte sag havde selskabet, som opførte og solgte parcelhuse, solgt beholdningen af pantebreve i selve stiftelsesåret. Kurstabet blev sidestillet med en maskeret udlodning til stifteren.

Hvis stifteren tager vederlag for *rationaliseringsudgifter* (forbedret akkordsystem og arbejdsmetoder), må vederlaget beskattes som almindelig indkomst for ham, fordi hans udgifter hertil i sin tid er fradraget som driftsudgift (eller evt. afskrevet) jfr. Sd. Medd. Se således RR 1978, SM 21 (LSR I 1972, nr. 5-212). Til gengæld må selskabet antagelig kunne fratrække eller afskrive vederlaget.

Vederlag for ombygning af lejede lokaler, som selskabet har overtaget, kan ikke beskattes hos stifteren, jfr. LSR 1976, nr. 27, hvor skatterådet ikke fik medhold i sin påstand om skattepligt i henhold til LSI § 2, nr. 5, om beskatning af fortjeneste og tab på retten iflg. en lejekontrakt. På sin side må selskabet antages at kunne afskrive vederlaget over lejekontraktens løbetid eller eventuelt med 5% årlig, jfr. pkt. 57 i Skd. cirk. af 31/10 1957 til afskrivningsloven. Laustsen nævner en tilsvarende sag s. 18. En lignende problemstilling må gælde *bygninger på lejet grund*, idet der dog må tages hensyn til de ændrede regler i lov nr. 604 af 14/12 1977 om ændring af forskellige skattelove.

En *landbruger*, der har anvendt normalpriser på besætningen, kan, når han omdanner driften (uden den faste ejendom) til aktieselskab, også anvende normalpriserne i åbningsstatus, jfr. RR 1977, SM 125 (O. 46.486), som vedrørte en pelsdyrfarmers beholdning af dyr. Udtalelsen er imidlertid generel for landbrugsvirksomhed.

Man kunne måske af det foregående fristes til at tro, at konsekvensen af stifterens krav om anvendelse af handelsværdien for et enkelt af de overdragne aktiver altid er et modkrav fra ligningsmyndighederne om anvendelse af han-

Kombination af bogført værdi og handelsværdi

delsværdien for samtlige aktiver. Dette er imidlertid ikke tilfældet. Hovedsynspunktet er nok, at benyttelse af handelsværdien principielt er det »mest korrekte«, men myndighedernes krav strækker sig i praksis ikke længere end til, at stifterens vilkårlige fravigelse af den »skattemæssigt bogførte værdi« ved anvendelse af den højere eller eventuelt lavere handelsværdi ikke i det konkrete tilfælde må tilføre ham eller selskabet en skattemæssig fordel, *samtidig med* at stifteren undgår beskatning ved anvendelse af bogført værdi for andre aktiver. Der er således f.eks. intet i vejen for, at stifteren for driftsmidlernes vedkommende anvender handelsværdien frem for den lavere saldo-værdi og samtidig benytter nedskreven værdi for varelager og bindende kontrakter, fordi han ved denne disposition ikke opnår en konkret skattemæssig fordel. Anderledes stiller det sig, hvis han kræver handelsværdien lagt til grund for fast ejendom, uden at der herved fremkommer en fortjeneste, der er tilstrækkelig stor til at udløse beskatning i henhold til LSI § 2, nr. 13, fordi denne disposition medfører en skattemæssig fordel for selskabet, når det til sin tid afstår ejendommen.

I samtlige de vedrørende den faste ejendom foran nævnte tilfælde a til d må f.eks. varelageret og driftsmidlerne under normale omstændigheder kunne overdrages til enten bogført værdi eller handelsværdi, forudsat at ejendommen overdrages til den med kursiv anførte værdi. Se dog Laustsen s. 13, eks. d, som muligvis er udtryk for en anden opfattelse.

I LSR 1976, nr. 28, var varelageret overført til en handelsværdi lavere end fakturaprisen før nedskrivning, og ligningsmyndigheden fik ikke medhold i sit under henvisning til anvendelsen af bogført værdi for alle andre aktiver stillede krav om anvendelse af fakturaprisen før nedskrivning. Landskatteretten antog, at varelagerets handelsværdi udgjorde det af omdanneren benyttede beløb, og da brug af fakturaprisen efter nedskrivning havde ført til et endnu lavere beløb,

godkendtes den af omdanneren benyttede værdi. Den lave handelsværdi skyldtes ukurans. Men det er uklart, om en handelsværdi *under* fakturapris efter nedskrivning var blevet godkendt. Man kan ikke analogisere fra reglen om, at handelsværdien skal benyttes for fast ejendom, når den er lavere end anskaffelsessummen, fordi tab på fast ejendom normalt er indkomsten uvedkommende.

I den af Laustsen s. 13 nævnte sag SL i O. 37.111 nægtedes godkendelse af overdragelse af varelager og driftsmidler til bogført værdi, fordi hovedaktionærens ejendom kort forinden var overdraget til et nystiftet ejendomsselskab til handelsværdien. Tilfældet afslører myndighedernes praktiske vanskeligheder. Hvor lang tid skal der gå mellem overdragelserne af de forskellige arter af aktiver, for at ellers utilladelige kombinationer kan passere?

Debitorer kan i omdannelsescirkulærets régime kun overdrages til værdi opgjort efter den af stifteren hidtil benyttede fremgangsmåde, idet myndighedernes betingelser for at godkende hensættelser til imødegåelse af tab på debitorer er ret strenge, og posten debitorer derfor vil være højere, når der anvendes bogført værdi, end når der anvendes handelsværdi.

Dette krav blev også stillet af Sd. i sagen LSR 1978, nr. 48, i hvilken omdanneren (en revisor) indtil og med ultimo 1970 havde indtægtsført debitorer, uanset om arbejdet var udført, hvorved der for året før omdannelsen var indtægtsført 12.000 kr. for meget. I åbningsstatus pr. 1/7-71 havde han derimod kun indtægtsført endeligt indtjente honorarer, hvorved der var indtægtsført 14.506 kr. mindre end ved anvendelse af det af ham hidtil fulgte princip. Landsskatteretten fandt dog, at kravet om anvendelse af uforandret opgørelsesprincip for debitorer ikke kunne føre til anvendelse af forkerte opgørelsesprincipper, og at det for 1970 for meget indtægtsførte beløb retteligt hørte hjemme i 1971, hvorefter indkomsten for

dette år kun nedsattes med differencen mellem 14.506 kr. og 12.000 kr.

Godskrivning
af merværdier

Det fremgår af omdannelsescirkulærets slutning, at eventuelle af ligningsmyndighederne fastsatte merværdier i forhold til de ved stiftelsen aftalte summer har fuld skattemæssig virkning for selskabet. Merværdierne har selvsagt også fuld skattemæssig virkning for stifteren, men han bestemmer selv, i hvilket omfang merværdien skal betragtes som en *forhøjelse af anskaffelsessummen for aktiverne*, om de skal godskrives ham som *gældsbevægelse* til højst 10% rente, som et *anfordringstilgodehavende* på mellemregningskontoen med selskabet, eller om merværdien skal betales ham *kontant*.

Principielt er det aktiernes anskaffelsessum, som anses forhøjet med merværdien, jfr. LSR 1962, nr. 172, men Sd. har i tidens løb udsendt cirkulærer, som liberaliserer dette krav, senest cirkulære nr. 7 af 10/1 1978. Godkendelsen af godskrivningen indebærer, at denne ikke beskattes som udbytte hos stifteren. Det fastslås i cirkulæret, at godskrivningen *ikke* kan optages med *kursnedslag*.

Hvis stifteren forliger sig med størrelsen af merværdien, kan han blot træffe aftale med amtsskatteinspektoratet (i København og Frederiksberg skatterådene) om godskrivningen. Klager han til landsskatteretten over merværdien eller andre forhold, må godskrivningsspørgsmålet som hovedregel vente, til kendelsen foreligger, og når det er tilfældet, kan skatteansættelsen for omdannelsesåret ikke ændres, hvorfor spørgsmål om kursnedslag ikke kan rejses.

Hvis stifteren tilbagekalder klagen over merværdien og forliger sig med ligningsmyndigheden, kan forlig om godskrivning også indgås, men heller ikke her kan der indrømmes kursnedslag. Begrundelsen er iflg. cirkulæret, at klagere til landsskatteretten ikke må stilles ringere end de, der affinder sig med forhøjelsen! Herefter er det alene de omdannere, som har tilstrækkeligt held til at ramme den værdi, der pas-

ser ligningsmyndigheden, som kan få optimal kursnedskrivning.

Det nystiftede selskabs vederlag for den fra stifteren overtagne virksomhed er i de færreste tilfælde udelukkende de udstedte aktier i selskabet. Stifterens anskaffelsessum for disse aktier kan bestemmes som forskellen mellem værdien af indskuddet i selskabet og værdien af den eller de øvrige berigtigelsesformer, så som gældsovertagelse, gældsbrevsudstedelse, anfordringstilgodehavende, løbende ydelser og pensionsordning for stifteren.

Berigtigelse
i aktier

Kombinationen af berigtigelsesformer har indflydelse på den fremtidige beskatning af selskabsindkomsten, når den endeligt ved udtræk er kommet aktionæren i hænde. Det ses af nedenstående opstilling, som viser, hvor stor selskabsindkomst der skal indtjenes før skat (x kr.) for at skaffe aktionæren 100 kr. efter selskabs- og/eller aktionærskat.

Andre
berigtigelses-
former

Yder selskabet *afdrag* på aktionærens tilgodehavende, kan x beregnes efter formlen

$$x \div x \cdot 0,37 = 100$$

$$\underline{x = 158,73 \text{ kr.}}$$

Yder selskabet *løn eller løbende ydelser* m. v., som er fradagsberettigede for selskabet men skattepligtige for aktionæren, kan x beregnes efter formlen

$$x \div x \cdot 0,67 = 100$$

$$\underline{x = 303,03 \text{ kr.}}$$

under forudsætning af en marginalskat hos aktionæren på 67%.

Yder selskabet *udbytte*, som altid dobbeltbeskattes, benyttes formlen

$$x \div x \cdot 0,37 \div 1,15 (x \div x \cdot 0,37) \cdot 0,67$$

$$+ 0,15 (x \div x \cdot 0,37) = 100$$

$$\underline{x = 418,25 \text{ kr.}}$$

Udtrækkes selskabsindkomsten til sin tid som likvidationsudlodning, benyttes formlen

$$x \div x \cdot 0,37 \div (x \div x \cdot 0,37) \cdot 0,5 = 100$$

$$x = 317,46 \text{ kr.}$$

Det ses heraf, at der er åbenbare fordele for stifteren ved at lade en betydelig del af selskabets vederlag berigtige med gældsbrief eller anfordringstilgodehavende.

Betragtningen er den, at når omdannelsen er besluttet, og valget mellem benyttelse af handelsværdi og/eller bogført værdi inden for de tilladte grænser er truffet, vil et tilgodehavende hos aktionæren kun koste selskabsskat.

I det omfang, hvori der på stifterens tilgodehavende kan opnås *kursnedslag*, vil der også kun komme til at hvile selskabsskat på den del af gældsbriefets pålydende, som kursnedslaget udgør. Hvis benyttelse af kursnedslag førte til, at overdragelsessummen blev forhøjet tilsvarende og følgelig udløste en øjeblikkelig realisationsgevinstbeskatning hos stifteren med 67 henholdsvis 50%, eller evt. 75% for fast ejendom, ville fordelene dog forsvinde. Men der stilles almindeligvis ikke ved omdannelse krav om en sådan forhøjelse.

Alt andet lige giver selskabets aktieudstedelse, gældsovertagelse og kontante betaling ikke mulighed for fremtidig udtræk af beløb svarende til værdien af det således berigtigede.

Gældsbriefe
til kursværdi?

I erkendelse af dette forhold har der i de senere år fundet et veritabelt tovtrækkeri sted mellem skatteydere og ligningsmyndighed, først og fremmest med hensyn til kursnedskrivningen på gældsbriefe. I Jørgen Andersens, Vejledning i aktieselskabsbeskatning m.m., 1966, s. 219-220, nævnes, at selskabets betaling for de indskudte aktiver kan ske for en dels vedkommende med gældsbriefe eller bogførte aktionærtilgodehavender. I sin diskussion af sammenhængen mellem omdannelsescirkulæret og berigtigelsen antyder han s. 235 en i et enkelt tilfælde prøvet praksis, hvorved brug af bogført værdi kombineret med kursnedskrivning på et som delvist vederlag udstedt gældsbrief måtte føre til, *enten* at de til stif-

teren udstedte aktier anses for at have en merværdi svarende til kursnedslagets beløb, *eller* at selskabet udsteder gældsbreve med et pålydende, som *efter* kursnedslag fører til mindst den bogførte værdi af aktiverne. Forfatterne til omdannelsescirkulæret har tydeligvis ikke forudset problemstillingen.

Den næste kommentar fra administrativt hold kom fra Vagn Laustsen i »Revisionsorientering«, som fremkom i 1974. Han refererede side 14 to afgørelser fra Ld. (SL I O. 36.687 og 36.705), iflg. hvilke cirkulæret kun skulle kunne anvendes, hvis de overdragne aktivers og passivers nettoværdi vederlægges med aktier. Måske lidt tvivlende over for denne kategoriske holdning tilføjer forfatteren: »I hvert fald vil der aldrig blive godkendt en overdragelsespris, som efter gældsbrevsnedskrivning bliver lavere end den »modificerede handelsværdi«, som cirkulæret godkender (SL I O. 34.879). Og selv dette er næppe acceptabelt efter nyeste praksis.«.

Imidlertid godkendte landsskatteretten i RR 1974, SM 89 (LSR I 1971 nr. 2-872), kursnedslag på gældsbrief, selv om man herved kom ned under bogført værdi for aktiverne, og spørgsmålet diskuteredes af Søren Rasmussen i RR 1974, s. 342 f.

Direktoratet fastholdt sit synspunkt i sagen O. 39.714, jfr. RR 1975, SM 137, og mere moderat i SO 1975, s. 127 (O. 40.928), men fra *Sd.-instruktionsmøderne* 1976 kunne SO 1976, s. 102 f, referere, hvad direktoratets standpunkt nu er. Herefter finder direktoratet, at den i cirkulæret uforudsete virkning af kursnedskrivningen, som landsskatteretten nu i en række kendelser havde godkendt, ikke kan afbødes ved praksisændring, idet »den nu etablerede retstilstand kun kan ændres ad lovgivningens vej«. Man anser det således for udelukket at gennemføre krav om anvendelse af fuld handelsværdi som følge af omdannerens krav om kursnedslag. Det *konkluderes* i referatet, at ligningsmyndigheden fremtidig

Nugældende
praksis

må acceptere kursnedskrivning på 20%, selv om der anvendes bogført værdi i henhold til cirkulæret.

Adgangen til kursnedskrivning gælder kun »egentlige gældsbreve, eventuelt pantebreve«. I modsætning hertil står anfordringskrav, jfr. herom senere.

Det må erindres, at selv om en som følge af skattemyndighedernes forhøjelse af de benyttede overdragelsesværdier opstået merværdi godskrives stifteren som et gældsbrev, kan *dette gældsbrev* ikke kursnedskrives med virkning for stifterens indkomst, jfr. foran.

Kursnedslagets
størrelse

Kursnedslaget udgør i det altovervejende antal tilfælde 20% svarende til *kurs 80*, uanset gældsbrevets sikkerhed, forrentning og øvrige vilkår, således for eksempel RR 1977, SM 157 (LSR I 1977, nr. 2-344), VLD af 27/6 1975 i Skd. Medd. hæfte nr. 37, s. 171, og LSR 1976, nr. 125. I to tilfælde, som begge vedrørte specielt overdragelse af fast ejendom mod udstedelse af *pantebreve*, godkendtes kurs 75 og 70, jfr. henholdsvis RR 1976, SM 210 (LSR I 1972 nr. 2-1871) og 1977, SM 103 (LSR I 1972, nr. 2-1073).

Kursnedslagets
fordeling

Uanset om stifteren benytter handelsværdi eller bogført værdi, må kursnedslaget fordeles, jfr. nævnte instruktionsmødereferat. Fordelingen må antages at skulle ske på *samtlig overdragne aktiver*, jfr. RR 1974, SM 89 (LSR I 1971, nr. 2-872), LSR 1976, nr. 25, hvor også udtrykkeligt nævnes fordeling på de overdragne likvide midler, og principielt LSR 1976, nr. 127, hvor de likvide midler udeholdes fra kursnedskrivningen, fordi de udgjorde 3.809 kr., medens afståelsessummen udgjorde 862.031 kr., d.v.s. de likvide midler udgjorde under ½ pct. I LSR 1976, nr. 29, og 1977, nr. 32, gives ligeledes forholdsmæssigt kursnedslag på bestemte skattemæssige aktiver. I disse sager er det dog uoplyst, om der samtidig er overdraget andre skattemæssige aktiver, eller alene sådanne, for hvis vedkommende fortjeneste eller tab holdes uden for beskatning.

Det er værd at bemærke, at kravet om forholdsmæssig fordeling af kursnedslaget efter omstændighederne kan være fordelagtigt for omdanneren. Hvis det overvejende er omsætningsaktiver, der indskydes i selskabet, påvirker kursnedskrivningen den almindelige personindkomst nedad fremfor den lavere beskattede særlige indkomst. Dette forhold var måske den egentlige grund til, at sagen RR 1975, SM 25 (LSR I 1971, nr. 1-2171) opstod. I dette tilfælde godkendtes ikke forholdsmæssigt kursnedslag på gældsrevet f.s.v.a. posten debitorer. Begrundelsen var dog, at debitorerne var indgået kontant på *stiftelsesdagen*.

Statsskattedirektoratets praksis vedrørende beløb, som udbetales stifteren som følge af pristalsregulering af tilgodehavendet i selskabet er udførligt beskrevet i Sd.-cirk. nr. 530 af 29/7 1977. Ved kendelsen af LSR 1976, nr. 128, fastsloges det, at pristalsreguleringsbeløb i deres helhed anses for *udlodning af udbytte* i henhold til LL § 16 A. Kendelsen er udtryk for en skærpelse i forhold til tidligere praksis, og da den er afsagt i 1976 (1. juni), sonderer direktoratet i sit cirkulære mellem på den ene side beløb ydet i indkomståret 1976 og senere, og på den anden side beløb ydet forud for 1976, ligesom der gives adgang til at fjerne pristalsklausulen.

Det foreligger oplyst, at spørgsmålet om beskatningen af ydelser i henhold til pristalsregulering i december 1978 skulle versere for Vestre Landsret i en sag med nr. VL VII 4313.

Det fremgår af SO 1978, s. 307 (O. 48.757), at ekstraordinære afdrag på gældsrevet udstedt af selskab som vederlag for den indskudte virksomhed, behandles som *maskeret udlodning* for den dels vedkommende, der svarer til det ved omdannelsen beregnede kursnedslag, altså i almindelighed 20%. I sagen LSR 1976, nr. 30, førte ekstraordinære afdrag dog til, at gældsrevetsforholdet blev tilsidesat, idet forholdet ansås for hele tiden at have haft karakter af et anfordringstilgodehavende. Derfor nægtedes adgang til kursnedslag. Samme

Pristalsregulering

Ekstraordinære afdrag

problemstilling og udfald forelå i SO 1978, s. 37 (LSR I 1972 nr. 2-2144), og i LSR 1975, nr. 130.

Renteafkald Iflg. LD cirk. nr. 437 af 5/11 1975 fremgår det, at ligningsmyndighederne *i almindelighed må acceptere*, at hovedaktionærens arbejdsvederlag fra selskabet er lavt i forhold til normal aflønning. Cirkulæret slutter med en bemærkning om, at tilsvarende regler gælder ved lave rente- eller lejeindtægter. Således nægtede landsskatteretten også at beskatte stifteren af en fikseret forrentning af hans tilgodehavende i selskabet, jfr. LSR 1976, nr. 28. (Spørgsmålet må ikke forveksles med det omvendte, aktionærlån, for hvis vedkommende der nu foreligger Sd. cirk. nr. 31 af 28/9 1978).

Midlertidigt afkald på rente af gældsbrief, udstedt til stifteren, fritager ikke denne for beskatning af renten, jfr. SO 1978, s. 262 (LSR I 1973 nr. 6-2082), hvoraf det fremgår, at man tilsyneladende lagde vægt på, at afkaldet ikke var begrundet i egentlig insolvens hos selskabet.

Anfordrings- tilgodehavende Anfordringstilgodehavendets skattemæssige egenskab for omdanneren er, at han ikke kan foretage kursnedskrivning derpå, jfr. de allerede under afsnittet »ekstraordinære afdrag« nævnte kendelser. Hvor et anfordringstilgodehavende af likviditetshensyn ikke kunne trækkes ud af selskabet og derfor ved mundtlig aftale ændredes, således at det skulle forrentes og afdrages over en nærmere fastsat periode, godkendte ligningsdirektoratet efterfølgende, at der blev foretaget kursnedskrivning. Man lagde herved vægt på, at der allerede på stiftelsestidspunktet var truffet mundtlig aftale om forrentning og afdrag, og at denne aftale faktisk var overholdt (C. 2697).

Løbende ydelser Selskabets fradragsret for de løbende ydelser i henhold til aftægtsforpligtelse over for stifteren er statueret i LSR 1953, nr. 85. Selskabet kan også behandle forpligtelsens kapitaliserede værdi som en del af anskaffelsessummen, således at

der f.eks. kan foretages skattemæssig afskrivning derpå, jfr. LSR 1963, nr. 19.

Stifteren må på sin side dels beskattes af de årlige ydelser og dels medregne kapitalværdien som en del af vederlaget for den indskudte virksomhed.

Med hensyn til forbeholdt udbytte i selskabets virksomhed (overskudsandel) henvises til kapitlet om opgørelse af overdragerens fortjeneste. I denne forbindelse henledes opmærksomheden dog på HD i U.f.R. 1973, s. 18, A/S Berg Bach & Kjeld Egmose, i hvilken selskabet med fremtidig virkning nægtedes fradrag efter i en årrække at have fratrullet ydelser svarende til $2 \cdot 25\%$ af overskuddet, maksimalt 50.000 kr. årligt pristalsreguleret i henhold til aftale gældende for stifternes og deres hustruers livstid. Konsekvensen af dommen må være, at et selskab fremtidig kun har fradragsret for løbende ydelser i det omfang, hvori disse ved overtagelsen af virksomhedsaktiverne er indgået med en kapitalværdi, som sammen med andet vederlag fra selskabet højst udgør de indskudte aktivers handelsværdi. Da praksis synes at være, at overskudsandel ikke kapitaliseres, forekommer det vanskeligt for selskabet i fremtiden at få fradrag for disse ydelser. I hvert tilfælde må stifteren ved forbehold af andel i selskabets overskud føle sig usikker på, hvornår skattemyndighederne anser vederlaget for good-will for at være betalt fuldt ud og følgelig nægter fradrag for fremtidige ydelser.

Derimod kan der næppe herske tvivl om, at selskabet har fradrag for pristalsregulerede aftægtsydelser, idet disse kan kapitaliseres. Historisk er aftægtsydelser oprindeligt naturlier og senere f.eks. i landbruget pengeydelser reguleret efter kapitelstaksterne.

Laustsen anfører s. 10, at *ydelser af vedvarende karakter* antagelig skal kapitaliseres, men til gengæld er formueskattepligtige for den berettigede. Han nævner ydermere, at man i et tilfælde har kapitaliseret en stedsevarende licensafgift

som procentdel af fakturaprisen. Konsekvensen af dette må være, at stedsevarende forbeholdt overskudsandel af virksomheden må kunne kapitaliseres og følgelig medføre fradragsret hos selskabet for de årlige ydelser.

Selskabets fradragsret må være uafhængig af, om ydelsen skal betales til stifteren eller til andre, f. eks. til et fond.

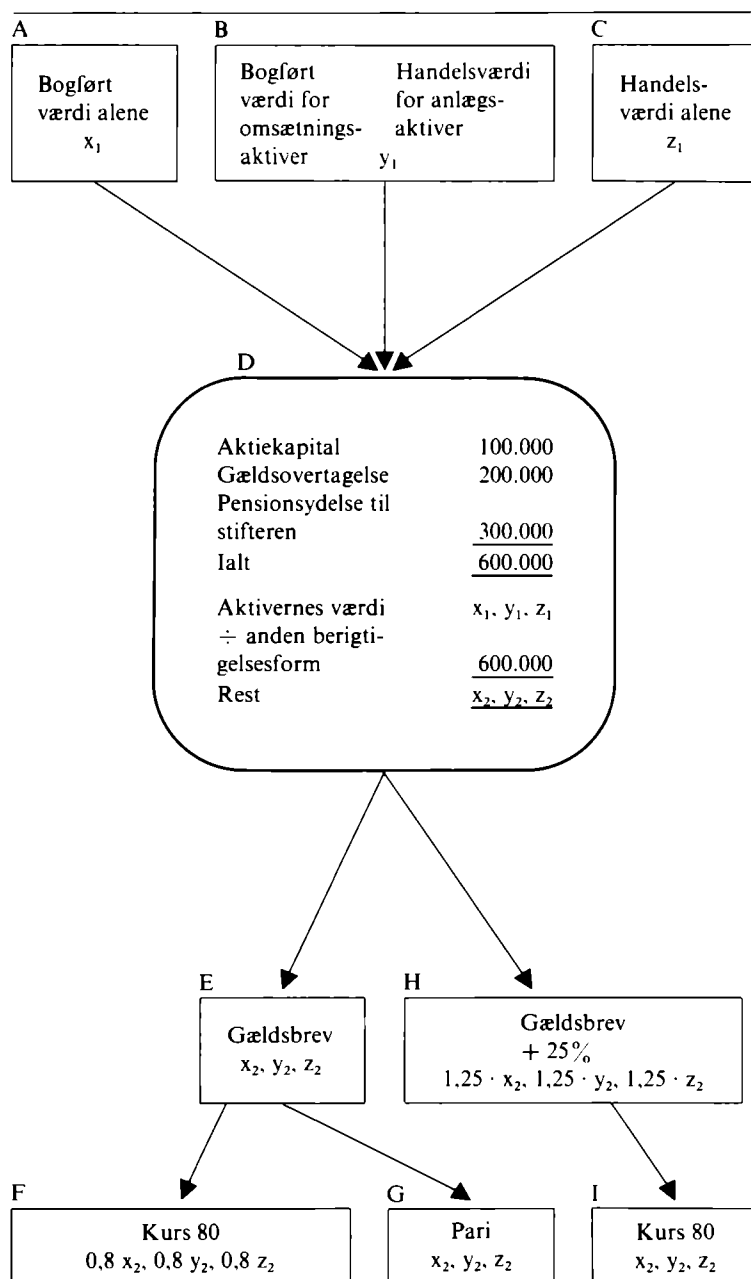
Pensionsydelse til stifteren En løbende ydelse til stifteren og hans ægtefælle behøver ikke nødvendigvis begynde straks ved omdannelsen, idet den meget vel kan etableres som en *pensionsmæssig ordning*. Kapitalisationen er nok kompliceret, men udelukkende af aktuarmæssig art. I RR 1978 SM 107 (LSR I 1974 nr. 2-79) fik selskabet fradrag for pension til hovedaktionærdirektørens enke, selv om hun ikke kunne påberåbe sig en hende forud tillagt egentlig pensionsret.

En anden sag er det, om hovedaktionærdirektørens pensionsordning ikke for at undgå, at den efterlevende ægtefælle i medfør af bestemmelsen i AAL § 5a skal svare arveafgift af kapitalværdien af enke-/enkemandspension, burde afdækkes ved en forsikringsordning som et led i en generel pensionsordning, jfr. nærmere herom i den af Bikuben i sept. 1978 udsendte pjece om beskatning af opsparings- og forsikringsordninger med henblik på generationsskifte og pension.

Sammenhængen imellem værdiansættelsen og berigtigelsen Det er allerede antydnet ovenfor, at der burde være den sammenhæng imellem de ved overdragelsen benyttede nominelle værdier og den konkrete kombination af berigtigelses elementer, at forholdet afspejler den måde, hvorpå virksomheder handles mellem indbyrdes uafhængige parter. Berigtigelse med gælds-brev fører i sådanne handler til anvendelse af en højere nominal overdragelsessum, jfr. også principperne i Skd. cirk. af 11/2 1976 om værdiansættelsen af faste ejendomme ved arve- og gaveafgiftsberegningen og beregningen af særlig indkomstskat m. v.

Høj eller lav overdragelses-værdi? Med en given kombination af berigtigelsesformer bortset fra gælds-brev står stifteren for så vidt angår den del af salgs-

OVERDRAGELSE AF FORRETNINGSVIRKSOMHEDER 315



summen, som skal berigtiges med gælds-brev over for et valg mellem 1) anvendelse af bogført værdi og handelsværdi, mellem 2) avanceopgørelse uden eller med kursnedskrivning og mellem 3) forskellige af de foregående valg afhængige gælds-brevspålydender. Forholdet kan anskueliggøres ved hosstående figur med to yderpositioner og en mellemliggende, som efter omstændighederne kan være den mest fordelagtige/mindst ufordelagtige, når omdannelse endelig er besluttet.

Da figuren viser 3 indgangsmuligheder, A, B og C, og 3 udfald, F, G og I, fås ialt 9 kombinationsmuligheder:

AEF	BEF	CEF
AEG	BEG	CEG
AHI	BHI	CHI

Med en given indgang (valg af værdier x_1 , y_1 og z_1) er i hvert af de tre udgangssæt *mulighed G den mindst fordelagtige*, medens det afhænger af flere forhold, om F eller I er den fordelagtigste. Hvis der *udelukkende* overdrages aktiver, for hvis vedkommende fortjenesten beskattes som *særlig indkomst*, og fast ejendom holdes uden for overdragelsen, medfører udgang I fremfor udgang F for given indgang, at stifterens særlige indkomst stiger med 20% af forskellen mellem aktivernes værdi og summen af de øvrige berigtigelses-elementer, d.v.s. eksemplets 600.000 kr., eller henholdsvis x_2 , y_2 og z_2 , samtidig med at hans fremtidige skattefri udtræk af selskabet stiger med 25% af samme beløb.

Udgør stifterens marginals-kat f.eks. 70%, vil hans beskatning af udtræk fra selskabet som udbytte udgøre $1,15 \cdot 0,7 \div 0,15 = 0,655$, eller 65,5%. Udgør herefter f.eks. x_2 i figuren 100.000 kr., som afdrages lineært over 10 år, sker der ved valg af udgang I fremfor udgang F, at den særlige indkomstskat forøges med 10.000 kr., svarende til halvdelen af forskellen mellem et gælds-brev på 100.000 kr. til kurs 80 og et gælds-brev på 125.000 kr. til kurs 80, d.v.s. halvdelen af 20.000 kr. Herefter vil der årligt i 10 år blive sparet $0,655 \cdot 2.500$ kr.

= 1.637,50 kr. i udbytteskat. Nutidsværdien af denne årlige skattebesparelse er med en rente før skat på 20% svarende til 6% efter skat 12.775 kr., og kapitalværdien af valget af I fremfor F er altså 2,8% af x_2 . Det samme gælder naturligvis forholdsmæssigt, hvis z_2 bruges, idet det stadig forudsættes, at samtlige aktiver er omfattet af LSI.

Hvis fortjenesten på samtlige aktiver skulle beskattes hos stifteren som *almindelig indkomst*, ville valg af I fremfor F, og med $x_2 = 100.000$ kr. ligesom før, føre til en øjeblikkelig merskat på $0,7 \cdot 20.000$ kr. = 14.000 kr. mod samme fremtidige skattebesparelse som ovenfor. Under denne forudsætning ville kapitalværdien af valget således være negativ.

Regnes der atter med, at der udelukkende overdrages *aktiver omfattet af LSI*, vil valg af indgang C (handelsværdi) fremfor A (bogført værdi) føre til en øjeblikkelig merskat på 50% af merværdien. Hvis f.eks. merværdien udgør 1.000.000 kr., udgør merskatten 500.000 kr. Med et 10-årigt gældsblad på 1.250.000 kr., nedskrevet til kurs 80, fås årlige afdrag på 125.000 kr., som under samme forudsætninger som ovenfor giver en årlig besparelse i udbyttebeskatning på $0,655 \cdot 125.000$ kr. = 81.875 kr. Kapitalværdien heraf er 638.763 kr., eller 13,8% af merværdien ved valg af handelsværdi fremfor bogført værdi.

Hvis fortjenesten på samtlige aktiver var skattepligtig som *almindelig indkomst*, ville et tilsvarende valg af handelsværdi fremfor bogført værdi føre til en negativ kapitalværdi (638.763 kr. $\div$ 700.000 kr. = $\div 61.237$ kr.).

I praksis forekommer almindeligvis *kombinationer* af aktiver omfattet af LSI og reglerne om *almindelig indkomstbeskatning*, hvorfor valget mellem høj og lav bogført værdi nærmest munder ud i en *kombination af bogført værdi for omsætningsaktiverne og handelsværdi for de øvrige aktiver, som er omfattet af LSI*, jfr. figurens indgang B. Fordelen herved er på grund af kravet om fordeling af nedskrivningen på

samtliges aktiver noget begrænset, hvis også ikke-skattemæssige aktiver rammes af nedskrivningen.

Stifterens tab
ved kaution

Hvis stifteren må indfri en af ham for selskabet påtaget kautionsforpligtelse, er adgangen til fradrag for tabet afhængig af graden af tilknytning til stifterens løbende indtægtserhvervelse. Således opnåedes fradrag i LSR 1975, nr. 46, medens fradrag blev nægtet i LSR I 1972, nr. 5-746 og i RR, SM 177 (LSR I 1973, nr. 5-1763).

III. Stiftelse af holdingselskab.

Et hovedaktionærsselskab, som har eksisteret i en årrække, vil ofte eje betydelige formuer i forhold til den oprindeligt indskudte aktiekapital. Det hænger sammen med, at indehaveren er stærkt tilskyndet til at placere den væsentligste del af sin opsparing i selskabet. Når aktierne overdrages ved salg, gave eller arv til næste generation, udløses der i disse tilfælde særlig indkomstskat og/eller gave- og arveafgift. Måske kan midlerne til beskatning heraf fremskaffes ved lån, men i det lange løb må midlerne betales af den opsparing, som har fundet sted i selskabet, og udtrækkene fra selskabet koster personskat. Samtidig vil en fordeling af aktierne imellem arvingerne i det lange løb kunne føre til konflikter mellem den af dem, som overtager ansvaret for den daglige drift, og de øvrige, som kun kan få økonomisk udbytte af aktierne ved at hæve bestyrelseshonorar og udbytte, hvoraf sidstnævnte koster såvel selskabs- som personskat.

Denne problemstilling kan ofte gøre det ønskeligt, om selskabet kunne overdrages alene til den af arvingerne, som skal videreføre virksomheden, medens de øvrige arvinger fyldestgøres på anden måde, uden at dette koster den høje marginalbeskatning af den udlodning af selskabskapitalen, som repræsenterer den altovervejende del af arveladerens formue.

I sådanne tilfælde er en nærliggende løsning, at der stiftes

et selskab, som overtager alle aktierne i det hidtidige selskab mod udstedelse af aktier med mindst muligt pålydende samt gælds-brev med stort pålydende til den hidtidige hovedaktionær. Virkningen af dette er, at indfrielsen af holdingselskabets gæld til stifteren eller dennes arvinger finansieres ved hjælp af skattefri udtræk fra datterselskabet. Dispositionen koster udelukkende særlig indkomstskat for den hidtidige ejer af (datter)selskabet, og til gengæld spares udbyttebeskatning af de fremtidige alternative udtræk i form af udbytte. Problemstillingen er principielt den samme som foran under diskussionen om høj eller lav værdi for de indskudte aktiver, hvor aktiverne udelukkende var omfattet af reglerne i LSI.

Sker holdingsselskabsstiftelsen i *hovedaktionærens dødsbo*, er den skattemæssige fordel endnu større, idet boskatten er 40% imod personskatten på 50%. Hertil kommer yderligere en 15% besparelse i arveafgiften som følge af boskattefradrag fremfor passivpost. I dette tilfælde kan arvingen stifte holdingselskabet sideløbende med dødsboet og lade selskabet købe boets aktiebeholdning mod gælds-brevs udstedelse. hvorefter disse gælds-breve udlægges til arvingerne og naturligvis til kursværdi. Det er skattemyndighedernes krav ved denne disposition, at den særlige indkomstskat (her boskatten) beregnes på grundlag af (datter)selskabsaktiernes handelsværdi, således som denne kan fastlægges under forudsætning af kontant betaling. Skal holdingsselskabets gælds-brev optages til kursværdi, må dets pålydende derfor forhøjes forholdsmæssigt, således som det også foran er beskrevet ($125 \cdot 0,80 = 100$). Læseren kan selv beregne kapitalværdien ved denne disposition med udgangspunkt i det foran beskrevne om valget mellem høj og lav værdi.

Adgangen til stiftelse af holdingsselskab på så fordelagtige vilkår er fremkommet som et resultat af forhøjelsen af den særlige indkomstskat fra 30 til 50%, idet satsen 30% var

gældende på det tidspunkt, hvor Jørgen Andersen s. 256 fandt anledning til at anføre en række ret strenge betingelser for skattemæssig godkendelse af stiftelse af holdingselskab mod gældsbrevsudstedelse.

Se også om dette i RR 1976, s. 145 f, hvor Ole Bjørn indgående behandler omdannelsescirkulæret og s. 155 berører holdingselskabsstiftelsens skattemæssige godkendelse. Yderligere dokumentation for skattemyndighedernes afslappede holdning over for problemstillingen findes i betænkning nr. 723, 1974, om selskabsbeskatning ved fusion, hvis udkast til lovforslag om fusionsbeskatning med få ændringer blev ophøjet til lov. Efter disse regler kan holdingselskabets stifter atter efter tre års forløb skattefrit lade holdingselskabet og datterselskabet slutte sig sammen til ét og vilkårligt vælge, hvilket af dem, der skal være det fortsættende.

Hele dispositionen har resulteret i, at potentielt udbytte-skattepligtig – eller ved selskabslikvidation særlig indkomst-skattepligtig – selskabsopsparing udloddes over en årrække mod øjeblikkelig »selskabslikvidationsbeskatning«, nedsat til boskat ÷ 15% af den marginale arveafgift. Det sker uden likvidation af selskabet og skaber mulighed for virksomhedens beståen under ledelse af den af arvingerne, indehaveren har udset dertil og med mulighed for at tilgodese medarvingerne med gældsbreve.

KAPITEL X

Formueskatteproblemer ved familieoverdragelser

A. Rentenydelseskapitaler. Om forståelsen af statsskattelovens § 12, nr. 2.

SOM anført i kap. II findes der visse lovmæssige begrænsninger i adgangen til ved gavedisposition at fordele formueskattepligten mellem familiemedlemmer, jfr. LL § 21 og KSL § 5, stk. 2, men helt tilbage fra statsskattelovens gennemførelse i 1903 har der ved bestemmelsen i SSL § 12, nr. 2, (praktisk forkortelse af § 12, stk. 1, nr. 2) været givet en regel, som har tilstræbt at modvirke, at formuer ved familiearrangementer unddrages formuebeskatning ved udnyttelse af en lovregel, som findes naturlig ved ubeslægtede.

Bestemmelsen har givet anledning til en række fortolkningstvivel delvis på grund af dens formulering, dels fordi man her befinder sig på et område, hvor den rette forståelse af rigt varierende testamentariske dispositioner eller gavebreve spiller en afgørende rolle. Bestemmelsen står dog stadig, som da den blev vedtaget, bortset fra, at 3. punktum blev føjet til i 1922.

Ganske vist foreslog skattekommissionen i sin betænkning af 1948 vidtgående ændringer, jfr. herom oversigten i betænkningens bilag 2 (s. 143 ff.), men en almindelig skattereform er udeblevet, og de stykkevise reformer, som er foretaget, har ikke omfattet den omhandlede lovbestemmelse. Måske skyldes dette, at den praksis, som har udviklet sig med hensyn til bestemmelsens forståelse, efterhånden må siges at ligge fast.

Båndlagt
arv og gave

1. Uden for bestemmelsens område falder det forhold, at en kapital er båndlagt til rentenydelse for dens ejer, således at dennes rådighed over kapitalen er begrænset, som regel således, at han ikke kan disponere over kapitalen inter vivos, ligesom kapitalen er beskyttet mod retsforfølgning fra hans kreditors side. Der foreligger her båndlagt arv eller gave i egentlig forstand.

Båndlæggelsen medfører ikke fritagelse for formuebeskatning, selv om kapitalejerens rådighed i levende live over kapitalen er begrænset til rentenydelsen, jfr. f. eks. LSR 1951, nr. 221, hvor det fremhævedes, at kapitalen faldt i arv efter rentemyderen, og at denne havde testationsret over kapitalen. Tilsvarende blev ved højesteretsdom i U.f.R. 1956, s. 695, en kapital anset for båndlagt til eje, ikke blot til rentenydelse, for en person, der udover en vis testationsret havde adgang til at få en betydelig del af den båndlagte kapital udlagt til fri rådighed.

I disse tilfælde, hvor båndlæggelsen er sket i kapitalejerens formodede interesse, idet han sikres den årlige rentenydelse gennem en båndlæggelse af kapitalen, falder kapitalen ved kapitalejerens (= rentenyderens) død i arv efter ham; han kan råde over kapitalen ved testamente, og den inddrages ved hans død i hans bo, således at den eventuelt kan tjene til fyldestgørelse af hans kreditorer.

Som følge af de mange personlige hensyn, der tages ved udarbejdelsen af testamenter eller gavebreve, vil det ofte ses, at forholdene er komplicerede, således at det kan stille sig tvivlsomt, om en person kan anses for kapitalejer eller blot som rentenyder, jfr. foruden den lige nævnte højesteretsdom LOSR 1937, nr. 123: A havde ved testamente tillagt sin søn, B, en kapital, som blev båndlagt, efter at den i A's bo var udlagt B som ejendom. B havde i henhold til A's ønske uigenkaldeligt testeret over kapitalen til fordel for sine søskende-børn. Uanset, at B herefter hverken kunne råde over kapi-

talen i levende live eller ved testamente, ansås han dog for formueskattepligtig af kapitalen, da denne var udlagt ham til eje og således eventuelt efter hans død kunne tjene hans mulige kreditorer til fyldestgørelse.

I det sidstnævnte tilfælde synes ejerbeføjelserne udover rentenydelsen i det væsentlige indskrænket til, at den pågældende kapital kunne tjene rentenyderens kreditorer til fyldestgørelse, samt til en vis testationsret.

I LSR 1951, nr. 97, nød A renten af en båndlagt kapital, som også omfattede hendes tvangsarv efter moderen. Uanset, at moderen i sit testamente havde fastsat, hvem kapitalen skulle tilfalde ved rentenydelsens ophør, blev A anset for formueskattepligtig af den til hendes tvangsarv svarende del af kapitalen, idet moderens testamentariske disposition ikke blev anset for bindende for A, for så vidt dennes tvangsarv angik. Kapitalen blev altså i dette omfang betragtet som båndlagt arv for A.

Hvis det imidlertid ligger klart, at retten til kapitalen er adskilt fra rentenydelsen, kommer man ind under området for SSL § 12, nr. 2.

2. Ifølge SSL § 12, nr. 2, 1. pkt., skal til den skattepligtige formue ikke henregnes »suspensivt betingede formuerettigheder, såsom retten til den fremtidige besiddelse af en kapital, hvoraf en anden foreløbig har rentenydelsen, o. lign.«

Suspensivt
betingede
formuerettig-
heder

At suspensivt betingede formuerettigheder ikke kan anses for formue, hvoraf skat bør svares, behøver næppe særlig lovhjemmel. Dette gælder i særlig grad, når det er ganske uvist, om betingelsen nogen sinde vil blive opfyldt. Hvis der på den anden side er nærliggende udsigt til, at betingelsen vil blive opfyldt, hvis f. eks. en som betingelse for erhvervelsen fastsat aldersgrænse nærmer sig, er det ganske vist naturligt, at f. eks. den pågældendes kreditorer vil værdsætte dette forhold, men der synes ikke at være grundlag for formueskattesvarelse. Når en erhvervelse af en formuerettighed er afhæn-

gig af en uvis kendsgernings indtræden, har den betinget begunstigede indtil videre ikke øget skatteevne, og der er heller ikke dækningsmulighed for et eventuelt skattekrav i den betingede rettighed. En suspensivt betinget formuerettighed i egentlig forstand må derfor anses for at ligge uden for det formueskattepligtige område, uanset hvilket formuegode rettigheden repræsenterer. Dette gælder også, selv om den betinget indsatte ejer foreløbig har rentenydelsen af den båndlagte kapital, hvad enten kapitalen er båndlagt således, at kapitalen tilfalder andre, såfremt betingelsen ikke opfyldes, eller kapitalen er båndlagt som foreløbigt tilhørende rentenyderen, dog således at den kun skal tilfalde ham, hvis betingelsen opfyldes. Men i sin egenskab af rentenyder kan den pågældende blive formueskattepligtig, såfremt SSL § 12, nr. 2, 2. pkt., bliver anvendelig, jfr. herom nedenfor.

Fremtidige
besiddelse

Når lovbestemmelsen som eksempel på en suspensivt betinget formuerettighed nævner retten til den fremtidige besiddelse af en kapital, hvoraf en anden foreløbig har rentenydelsen, må den antages at bevæge sig uden for området for de suspensivt betingede formuerettigheder i egentlig forstand. Thi som det fremgår af det foran anførte, ville der savnes grundlag for at formuebeskatte den under en egentlig suspensiv betingelse indsatte berettigede, således at en fritagelse for formuebeskatning er overflødig. Sammenholdt med lovbestemmelsens efterfølgende led må det antages, at bestemmelsen med det nævnte eksempel tager sigte på de tilfælde, hvor en kapital er båndlagt, således at rentenydelsen tilfalder en anden person end den, hvem kapitalen er tillagt som eje, og ikke alene omfatter de tilfælde, hvor ejendomsforholdet til kapitalen endnu er uvist – på dette område vil det for så vidt være berettiget at anvende udtrykket suspensivt betingede formuerettigheder – men også situationer, hvor en kapital er båndlagt, således at ejendomsforholdet til kapitalen er fastlagt ved båndlæggelsen, og hvor man altså ikke med hensyn

til ejendomsretten til kapitalen, men alene med hensyn til adgangen til at nyde dens afkastning, kan tale om en suspensivt betinget formueret, jfr. f.eks. LSR 1967, nr. 83: A nød renten af en arvekapital, der var båndlagt som tilhørende hendes i udlandet bosatte søn. Hun hævdede, at han som ejer af kapitalen ville være formueskattepligtig, såfremt han var bosat her i landet, idet SSL § 12, nr. 2, angik suspensivt betingede rettigheder og derfor ikke kunne finde anvendelse med hensyn til kapitalen og rentenydelsesretten vedrørende denne. Da kapitalen ikke var overgået til sønnens fri rådighed, fandt landsskatteretten, at det måtte følge af SSL § 12, nr. 2, 2. pkt., at A som rentenyder var formueskattepligtig af kapitalen. Denne afgørelse er i overensstemmelse med forlængst fastslået fortolkning af lovbestemmelsen, hvorefter der med ordene »fremtidige besiddelse« i denne forbindelse må forstås adgangen til at råde faktisk over kapitalen og oppebære dens afkastning. Fritagelsesbestemmelsen går herefter ud på, at i tilfælde, hvor en kapital tjener til rentenydelse for en anden end ejeren, skal hverken rentenyderen eller ejeren svare formueskat af kapitalen.

Det må bemærkes, at denne suspension af den faktiske råden over kapitalen må være tilvejebragt ved en disposition fra en tredjemands side. Hvis formueejeren selv midlertidigt fraskriver sig renten af en kapital, må han vedblivende svare formueskat af kapitalen, dog således at han kan fradrage den kapitaliserede værdi af rentenydelsen (med de begrænsninger, som følger af LL § 21), jfr. f.eks. LSR 1950, nr. 96: A havde midlertidigt fraskrevet sig renterne af en kapital, som han havde båndlagt i et forvaltningsinstitut til rentenydelse for to personer, men som efter de pågældendes død påny overgik til A eller hans bo. A blev anset for formueskattepligtig af kapitalen med fradrag af den kapitaliserede værdi af rentenydelsen.

Det i lovbestemmelsen nævnte eksempel bruger udtrykket

»Kapital«
omfatter ikke
fast ejendom

»kapital«, og efter sammenhængen med de efterfølgende sætninger, som opstiller undtagelser fra skattefriheden, antages det, at dette ord må forstås snævert, således at det f. eks. ikke omfatter fast ejendom, jfr. LSR 1952, nr. 103: En enke havde arvet en anpart af en fast ejendom, hvoraf indtægtsnydelsen for livstid tilfaldt hendes søster. Da klageren var aktuel ejer af anparten, idet hun havde alle ejendomsrettens beføjelser kun med begrænsning af indtægtsnydelsen, blev hun anset for formueskattepligtig af andelens nettoværdi med fradrag af den kapitaliserede værdi af søsterens indtægtsnydelse. Det udtaltes, at SSL § 12, nr. 2, kun kunne anses at omfatte kapitaler i egentligste forstand bestående i penge eller værdipapirer og således bl. a. ikke i fast ejendom. Tilsvarende afgørelse findes i LSR 1968, nr. 158, hvor landsskatteretten ikke fandt grundlag for at fravige de sædvanlige principper for opgørelse af den kapitaliserede værdi af en indtægtsnydelse vedrørende en fast ejendom. Det var i sagen ikke bestridt, at klageren måtte anses for ejer af ejendomsanparten, eller at undtagelsesbestemmelsen i SSL § 12, nr. 2, 1. pkt. om suspensivt betingede formuerettigheder ikke kunne finde anvendelse.

Denne af skattemyndighederne stedse fulgte praksis er tiltrådt af højesteret, jfr. U.f.R. 1975, s. 35: En fast ejendom var i henhold til afdødes testamente tillagt hendes to søskendebørn, men således at to andre personer for deres livstid skulle oppebære udbyttet af ejendommen. Søskendebørnene hævdede, at deres ret til ejendommen var suspensivt betinget som følge af den på ejendommen hvilende indtægtsnydelse, og at de derfor ikke kunne være pligtige at svare formueskat af ejendommen. Heri fik de ikke medhold.

Af det anførte følger, at der ikke opstår formueskattepligt for brugsnyderen af en fast ejendom, selv om den person, som efter de for tiden herskende forhold ville være berettiget til ejendommen, er descendent af eller arveberettiget efter brugsnyderen.

3. SSL § 12, nr. 2, 2. pkt. Medens formuebeskatning således i almindelighed ikke finder sted, hvor ejendomsretten og den faktiske besiddelse (rentenydelsen) med hensyn til en kapital er adskilt, har lovgiveren fundet det rigtigt »at give en særlig regel for det tilfælde, at den fremtidige ejer er descendent af eller arveberettiget efter rentenyderen. I dette tilfælde anbefaler det sig af praktiske grunde, at rentenyderen bør tilsvare formueskatten, idet der ellers let ville kunne åbne sig adgang for en families medlemmer til at unddrage sig fra formuens beskatning« (rigsdagstidende 1901/02 A, sp. 3579).

Man har derfor i § 12, nr. 2, 2. pkt., fastsat, at »når den der har ret til den fremtidige besiddelse af kapitalen er descendent af eller arveberettiget efter rentenyderen, svarer rentenyderen formueskat af kapitalen«.

Medens ordet »arveberettiget« som nedenfor bemærket er blevet gjort til genstand for en vis indskrænkende fortolkning, er ordet »descendent« opfattet således, at blot den fremtidige besidder hører til den kreds af personer, som er afkom af rentenyderen, indtræder formueskattepligten for denne, uanset om den til kapitalen berettigede er eneste descendent af rentenyderen, eller om der findes flere descendenter, jfr. LSR 1955, nr. 93, og uanset om den til kapitalen berettigede er den nærmeste descendent, eller om der findes mellemliggende slægtled, jfr. LSR 1942, nr. 181: A båndlagde en kapital på 200.000 kr. til rentenydelse først for hustruen B, efter hendes død for datteren C, således at den ved rentenydelsernes ophør skulle tilfalde datterens livsarvinger, eller hvis hun ikke efterlod sig sådanne, giverens to brødre eller deres arvinger. Datteren C havde en livsarving, som således var berettiget til kapitalen, og moderen B skulle herefter som rentenyder svare formueskat af kapitalen. Descendent

Ved bedømmelsen af, om kapitalen vil tilfalde en descendent af rentenyderen, må der anlægges en vis sandsynlighedsbetragtning, jfr. LSR 1950, nr. 99 og højesterets dom af 17.

juni 1937, U.f.R. 1937, s. 755: A oppebar renten af en andel af en båndlagt kapital, der efter hendes moders død skulle tilfælde A selv. Såfremt hun var afgået ved døden inden moderen, skulle kapitalen tilfalde hendes descendenter, subsidiært fjernere slægtninge. Under hensyn til, at rentenydelsen stammede fra en kapital, som senere ville tilfalde rentenyderen selv, måtte skattepligten anses for givet i endnu højere grad end i tilfælde, hvor kapitalen skulle tilfalde rentenyders descendens. Der kunne herved ikke kræves ubetinget vished om, hvorledes de pågældende arveforhold til sin tid ville blive, men der måtte regnes med den overvejende sandsynlighed for, at rentenydelseskapitalen ville tilfalde rentenydersken selv eller hendes descendens, og rentenydersken måtte herefter svare formueskat af kapitalen. Det kan derimod antagelig ikke medføre formueskattepligt for rentenyderen, at der som kapitalberettiget er indsat dennes descendens, når descendensens muligheder for at erhverve kapitalen er skudt så langt ud i fremtiden, at det er uvist, om der overhovedet til sin tid vil opstå nogen kapitalberettiget descendens. Der skal for tiden eksistere descendens, der opfylder betingelserne for at erhverve kapitalen, jfr. LSR 1943, nr. 179: Rentenydelsen af en kapital var tillagt A. Efter hendes død gik rentenydelsen over til hendes børn, børnebørn og derefter disses børn, således at kapitalen først skulle tilfalde hendes efterkommere i fjerde led til fri rådighed. Da der ikke for tiden eksisterede efterkommere i fjerde led, blev A ikke anset for formueskattepligtig af kapitalen.

Det er herved en bedømmelse af forholdene på tidspunktet for formuens opgørelse, sædvanligvis den 1. januar, som bliver afgørende, jfr. LSR 1941, nr. 85, der angik en skatteansættelse for skatteåret 1938/39 (1. april 1938-31. marts 1939). A nød renten af en kapital; hendes datter B skulle succedere i rentenydelsen, hvorefter kapitalen skulle tilfalde B's livsarvinger, eller hvis ingen fandtes, et velgørende legat. Datteren

havde den 24. marts 1938, altså inden begyndelsen af skatteåret 1938/39, født et barn, som blev kapitalberettiget. Landskatteretten udtalte, at da formueskatten ansattes efter formuens værdi pr. 1. januar 1938, og der ikke på dette tidspunkt eksisterede livsarvinger efter datteren, kunne A ikke anses for formueskattepligtig af kapitalen for skatteåret 1938/39, men først fra det efterfølgende skatteår.

I modsætning til, hvad der gælder for descendensen, er det Arveberettiget ikke tilstrækkeligt til at medføre formueskattepligt for rentenyderen, at den til kapitalen berettigede hører til den kreds af personer, som er arveberettiget efter rentenyderen.

Det bemærkes først, at kun legale arvinger efter rentenyderen kommer i betragtning, idet det ikke er anset for tilstrækkeligt, at kapitalejeren er arveberettiget efter rentenyderen i henhold til dennes testamente.

Med hensyn til de legale arvinger bemærkes, at kun, såfremt den til kapitalen berettigede er aktuelt legalt arveberettiget efter rentenyderen, indtræder formueskattepligten for denne, og skattepligten består kun i det omfang, d.v.s. i det brøkforhold, hvori arveberettigelsen kan gøres gældende, jfr. afgørelsen i LSR 1941, nr. 82: A nød renten af et på en sparekassebog indsat beløb, der efter hendes død tilfaldt hendes søskende. A's mor var i live. Landsskatteretten udtalte, at da formueskattepligten kun indtrådte i det omfang, den eller de til kapitalen berettigede var aktuelt legalt arveberettigede efter rentenyderen, og da A's søskende, så længe A's mor var i live, kun var arveberettiget efter A for halvdelens vedkommende, kunne A kun anses for formueskattepligtig for halvdelens vedkommende.

Afgørelser på linie hermed findes f. eks. i LSR 1937, nr. 125, 1945, nr. 83, 1948, nr. 87, 1948, nr. 88 og 1949, nr. 82.

Hvis den til kapitalen berettigede ikke er aktuelt legalt arveberettiget efter rentenyderen, er denne som nævnt ikke formueskattepligtig af kapitalen, jfr. LSR 1966, nr. 157: Testa-

mentsbestemmelserne vedrørende en i en engelsk trustfund forvaltet kapital måtte forstås således, at den del af kapitalen, hvoraf klageren nød renten, ved hendes død før moderen skulle tilfalde denne. Da klageren havde en søn, kunne moderen ikke anses for aktuelt arveberettiget efter klageren, som derfor ikke skulle svare formueskat af kapitalen.

Som et tilfælde, hvor ændringer i den legale arveorden fik betydning, kan nævnes LSR 1958, nr. 173: En båndlagt kapital, hvoraf A for livstid nød renten, skulle efter hendes død tilfalde døtre af hendes to fætre. De kapitalberettigede var, da de mellemliggende led var afgået ved døden, aktuelt legalt arveberettigede efter rentenyderen indtil den ny arvelov, men ikke efter dennes ikrafttræden. Der statueredes derfor formueskattepligt for A for skatteåret 1954/55, men ikke for de efterfølgende skatteår.

Når den til kapitalen berettigede er aktuelt legalt arveberettiget efter rentenyderen, bortfalder dennes formueskattepligt ikke, selv om der som subsidiært begunstiget i tilfælde af den principalt berettigedes død er indsat en person, som ikke er legalt arveberettiget efter rentenyderen, jfr. ovenfor vedrørende descendensen og østre landsrets dom af 22. april 1933 (U.f.R. 1933, s. 789): A havde rentenydelsen af en båndlagt kapital, som efter rentenydelsens ophør skulle tilfalde hendes to brødre, der var hendes nærmeste arvinger. Hun gjorde gældende, at brødrenes arveret efter hende var for usikker til, at de kunne betegnes som »arveberettigede«, og at dette ord alene sigtede til personer, der som tvangsarvinger eller arvinger ifølge arvepagt kunne siges at have en virkelig ret til arv. Heri fik hun ikke medhold.

Den omstændighed, at en person, som er aktuelt legalt arveberettiget efter rentenyderen, skal succedere i rentenydelsen, er ikke tilstrækkelig til at bevirke formueskattepligt for rentenyderen. På den anden side udelukkes skattepligten ikke, blot fordi der skal ske succession i rentenydelsen, når

forholdet dog er det, at kapitalen tilhører en person, der er descendent af eller arveberettiget efter rentenyderen, jfr. LSR 1944 nr. 185.

At kapitalen er anbragt i udlandet udelukker ikke, at den her i landet bosatte rentenyder bliver formueskattepligtig, jfr. LSR 1966, nr. 74 vedrørende en i England forvaltet trustfund og LSR 1967, nr. 83 vedrørende en i en finsk bank forvaltet kapital.

Formueskattepligten for rentenyderen bortfalder ikke, selv om en del af rentenydelseskapitalen anvendes til køb af fast ejendom, når der i denne udstedes et pantebrev, der båndlægges til rentenydelse i stedet for den udbetalte kapital, jfr. LSR 1949, nr. 83: En del af en rentenydelseskapital, der efter rentenydelsens bortfald skulle tilfalde rentenyderens livsarvinger, blev tilladt udbetalt fra overformynderiet til erhvervelse af en fast ejendom mod, at der i ejendommen udstedtes og i overformynderiet blev indlagt pantebrev for et tilsvarende beløb. Rentenyderen hævdede, at der reelt forelå båndlæggelse af fast ejendom, men fik ikke medhold heri.

På samme måde som ved spørgsmålet om formuebeskatning for giveren ved udstedelse af rentefri gældsbreve, gælder det, at friheden for at forrente en gæld ikke sidestilles med rentenydelse, selv om kreditor ved testamente indsætter debtors descendens som berettigede til kapitalen, jfr. LSR 1940, nr. 183: A havde for et lån udstedt et rentefrit gælds-brev til sin broder B, der ved sit testamente indsatte A's døtre som berettigede til gældsbrevet, som skulle båndlægges »til rentenydelse« for udstederen selv. Han blev ikke anset for skattepligtig af gældsbrevet, men fik på den anden side kun lov til at fradrage gælden i sin formue med et under hensyn til rentefriheden reduceret beløb.

Hvis der på en kapital hviler faste rentenydelser, der ikke omfatter hele renteindtægten, således at restrenten udbetales kapitalejeren, må rentenyderen svare formueskat, for så vidt

kapitalejeren er descendent af eller arveberettiget efter ham, men kun af den del af kapitalen, hvoraf han har rentenydel- sen. For den øvrige dels vedkommende må kapitalejeren sva- re formueskatten, jfr. LSR 1939, nr. 186.

Renteforbehold 4. Om formuebeskatningen hos rentenyderen i medfør af SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., 1. stn., i tilfælde, hvor rentenyderen selv har fraskrevet sig retten til kapitalen, henvises til kap. IIIB.

Renteoplæg 5. § 12, nr. 2, 3. pkt., 2. stn. I forbindelse med den under 4 nævnte beskatningshjemmel indsattes i 1922 som et sidste led i SSL § 12, nr. 2, 3. pkt., en bestemmelse om, at »den der har båndlagt en kapital til fordel for andre, men således at renten foreløbig skal tillægges kapitalen, vedvarende svarer formue- skat af denne«.

Bestemmelsen antages ikke at kunne finde anvendelse i til- fælde, hvor en kapital båndlægges til eje for en bestemt angi- vet person, i hvilket tilfælde man i overensstemmelse med den allerede før 1922 gældende praksis anser kapitalens ejer for formueskattepligtig af kapitalen, jfr. LSR 1942, nr. 179, (ar- ving formueskattepligtig af en arvet panteobligation, hvis renter skulle indsættes på en sparekassebog indtil arvingens fyldte 50. år) og LSR 1950, nr. 98: En kapital, der med på- løbende renter var båndlagt som gave til A, således at halv- delen kunne udbetales ved A's 18. år og resten ved hendes 21. år, anset for formueskattepligtig, da A var ejer af såvel kapi- tal som renter.

Dette gælder – efter tidligere afgørelse i modgående ret- ning – nu også, selv om den til kapitalen berettigede er en ju- ridisk person, som ikke er undergivet formuebeskatning, jfr. LSR 1952 nr. 104: A havde oprettet et familielegat, således at uddeling af midler skulle træde i kraft ved hans død, men dog også kunne påbegyndes forinden, såfremt nogen af de nydel- sesberettigede kom i nød. Landsskatteretten fandt, at § 12, nr. 2, 2. sidste pkt., ikke burde anvendes i tilfælde, hvor en

bestemt ejer til den bortskænkede og båndlagte kapital kunne påpeges, uanset at denne var en juridisk person, som efter lovgivningens almindelige regler ikke var formueskattepligtig.

Bestemmelsens anvendelsesområde er herefter begrænset til de tilfælde, hvor kapitalen er båndlagt til fordel for en ubestemt kreds af fysiske og/eller juridiske personer, således at det først på et senere tidspunkt kan afgøres, hvem kapitalen vil tilfalde. Der kan næppe stilles krav med hensyn til antallet af mulige kapitalejere i denne ubestemte kreds, udover hvad der ligger i lovbestemmelsens udtryk »andre«. Hvis kapitalen således er tillagt A eller B, afhængig af, om en uvis kendsgerning indtræder, f. eks. om A oplever 21 års alderen, må kapitalen antagelig anses for båndlagt til fordel for »andre«, således at giveren vedvarende skal svare formueskatten. Dette svarer til, at hverken A eller B vil kunne formuebeskattes, så længe retten til kapitalen for hver af dem er suspensivt betinget. Et så begrænset antal begunstigede har dog næppe større formål som led i båndlæggelsesinstituttet for så vidt angår fysiske personer, idet muligheden for, at ingen af de indsatte begunstigede vil opfylde betingelsen, efter omstændighederne kan være særdeles nærliggende, således at kapitalen falder tilbage til giveren eller dennes bo. Forholdet må ikke forveksles med en båndlæggelse af en kapital til fordel for to eller flere personer, når ejendomsretten til kapitalen er overdraget til disse personer, således at de hver for sig ejer enten en ideel andel af eller en nærmere angivet del af kapitalen. I sådanne tilfælde er båndlæggelsen sket til ejere for de pågældende, der derfor må svare formueskatten, jfr. ovenfor.

Såfremt giveren er formueskattepligtig, omfatter skattepligten kun selve kapitalen, ikke tillige de oplagte renter, og den årlige rentetilskrivning gøres ikke til genstand for indkomstbeskatning, så længe renterne tillægges kapitalen. Skattepligten påhviler kun giveren, og når han er afgået ved dø-

den, bliver der, så længe ejendomsforholdet er uvist, ikke spørgsmål om formuebeskatning af kapitalen.

Renteafkald 6. Uden for området af SSL § 12, nr. 2, falder det forhold, at en person båndlægger en kapital til rentenydelse for en eller flere personer, således at kapitalen stadig tilhører giveren. I sådanne tilfælde må giveren stadig medregne kapitalen i sin formue, men kan som passiv opføre den kapitaliserede værdi af den derpå hvilende rentenydelse, jfr. LSR 1950, nr. 96. Dette gælder også, selv om rentenyderen under visse betingelser kan blive ejer af kapitalen, så længe betingelserne ikke er opfyldt. De i kap. II om påtagelse af forpligtelser til at udrede løbende ydelser nævnte regler, herunder også de der omtalte lovmæssige begrænsninger i fradragsretten, finder således anvendelse, selv om der til sikring af årsnydelsen er båndlagt en kapital.

Det har været undergivet tvivl, om formueskattepligten i disse tilfælde kunne antages at påhvile rentenyderen i medfør af SSL § 12, nr. 2, 2. pkt., i de tilfælde, hvor kapitalejeren var descendent af eller arveberettiget efter rentenyderen. Baggrunden for, at en sådan mulighed har kunnet overvejes, er den ovenfor omtalte forståelse af ordene »fremtidige besiddelse«. Man er imidlertid nået til det resultat, at lovens formulering ikke berettiger til en sådan antagelse, og at heller ikke de for lovbestemmelsen angivne motiver afgiver grundlag herfor.

Ved bortgivelse af brugsretten til en fast ejendom må giveren som ejer stadig svare formueskat af ejendomsværdien med fradrag af brugsrettens kapitaliserede værdi.

B. Andre formueskatteproblemer.

Begrænsning af gæld Som nævnt i kap. II findes der visse lovmæssige begrænsninger i adgangen til ved gavedispositioner at dele formueskattepligten mellem familiemedlemmer. Herudover udsættes gældsforpligtelser, der er mindre byrdefulde end sædvanligt,

ofte for en nærmere prøvelse af de skattelignende myndigheder, og dette gælder navnlig gældsforpligtelser, der er stiftet ved gave mellem familiemedlemmer. Såfremt de skattelignende myndigheder finder, at gældsforpligtelsen er usædvanlig i sit indhold, vil man ikke anerkende gælden som fradragsberettiget med dens fulde pålydende ved opgørelsen af debtors skattepligtige formue.

Hjemmelen for dette resultat kan ikke umiddelbart udledes af loven. SSL § 13 udtaler, at der ved beregningen af den skattepligtige formue i den samlede aktivmasse fradrages »den skattepligtiges gæld«, uden at der gives nærmere anvisning på værdsætning af denne, således som det i § 14 foreskrives med hensyn til de vigtigste aktivgrupper. Selv om den i § 14 under pkt. 3 givne anvisning med hensyn til værdiansættelsen af fordringer er særdeles kortfattet, idet det alene udtales, at udestående fordringer, som ikke kan inddrives, ikke skal medregnes som formue, er det dog almindeligt erkendt, at man har fornøden hjemmel til at indrømme kursnedslag på udestående fordringer. I hvilket omfang dette kursnedslag sædvanligvis indrømmes, og hvilke kategorier af fordringer der omfattes af denne praksis, skal der ikke her gås nærmere ind på.

På de områder, hvor kursnedslag indrømmes hos kreditor, tillades det dog i almindelighed debitor at fradrage det fulde gældsbeløb, uden at dette kræves reduceret. Men i ganske særlige tilfælde, og da navnlig ved gældsstiftelse mellem familiemedlemmer, er det antaget, at skattemyndighederne har hjemmel til at skride ind og tilsidesætte debtors fradrag af den fulde gældsforpligtelse, når denne er mindre byrdefuld end sædvanligt.

Den ledende dom på dette område findes i U.f.R. 1962, s. 854 (H): En skatteyder udstedte i 1944 som gave til hvert af sine børn gældsbeviser på 100.000 kr., der skulle forrentes med 3 ½ % p.a., var uopsigelig fra kreditors side i debtors

levetid, men skulle kunne indfries når som helst af debitor. Beløbet skulle afkortes i arv. Skattemyndigheden havde nedsat forpligtelsens værdi til 70 % af pålydendet. Højesteret udtalte med anledning i proceduren, at det ikke kunne statuere, at gældsbeviserne alene medførte forpligtelse til betaling af en årlig ydelse, idet der ikke kunne bortses fra muligheden af, at hovedstolen i visse tilfælde, f.eks. ved ophør af rentebetalingen, kunne kræves betalt. Imidlertid fandtes bestemmelsen i statsskattelovens § 13, som må antages at have sædvanlige gældsforhold for øje, ikke at udelukke, at skattemyndighederne »i særlige tilfælde, hvor gældsforholdet afviger væsentligt fra det sædvanlige, ansætter fradragsbeløbet efter et skøn over den med gælden forbundne reelle byrde«. Skattemyndighedernes berettigelse til at udøve skøn tiltrådtes herefter under hensyn til de i gældsbrevene fastsatte vilkår om rentefod, uopsigelighed, afdragsvilkår og den omstændighed, at forpligtelsen var påtaget som en gave med bestemmelse om afkortning i arv.

Med hensyn til dommens rækkevidde bemærkes, at de påtagne gældsforpligtelser hidrørte fra gavedispositioner, og at dette antagelig i almindelighed må være udgangspunktet for, at en gældsforpligtelse kan nægtes fradraget med fuldt pålydende, jfr. udtalelsen i dommens præmisser, om at forpligtelsen var påtaget som en gave med bestemmelse om afkortning i arv. Med hensyn til omtalen af afkørtningsbestemmelsen bemærkes det, at selv om denne bestemmelse må antages at have været medvirkende til resultatet, kan det dog på den anden side næppe antages, at en skønsmæssig ansættelse er udelukket, blot fordi en afkørtningsbestemmelse mangler. Tilstedeværelse af en sådan vil ganske vist indeholde en antydning af, at det ved gældsforholdets stiftelse ikke har været giverens tanke, at gælden skulle indfries i hans levende live, men først i hans bo. Det afgørende må imidlertid nok være,

om gældsforpligtelsen iøvrigt har et sådant indhold, at den afviger fra sædvanlig gæld.

Højesteretsdommen understreger, at den skønsmæssige begrænsning bør være en undtagelse ved at udtale, at det ikke er »udelukket«, at en skønsmæssig ansættelse kan finde sted i »særlige tilfælde«. Man har herved muligvis tilsigtet at forhindre, at de skattelignende myndigheder med udgangspunkt i dommen skulle finde grundlag for at gennemføre en almindelig praksis med kursnedskrivning af forpligtelser. Som en angivelse af det karakteristiske for disse »særlige tilfælde« nævner dommen, at gældsforholdet »afviger væsentlig fra det sædvanlige« og fremhæver de i gældsbrevene indeholdte vilkår om rentefod, uopsigelighed, afdragsvilkår og den ovenfor nævnte omstændighed, at forpligtelsen er påtaget som en gave med afkørningsbestemmelse.

Rentefoden var som anført $3\frac{1}{2}\%$ p.a. Denne procent ville være lav efter vor tids høje diskontosats, men næppe efter forholdet på tidspunktet for gældens stiftelse i 1944. Ved bedømmelsen af, om disposition på dette punkt er usædvanlig, må det antages, at forholdene på tidspunktet for gældens stiftelse bør være afgørende. Forpligtelsen kan således på dette punkt, isoleret betragtet, næppe siges at have været usædvanlig, et forhold, som kan have været medvirkende til, at det skøn, som udøvedes over forpligtelsens værdi, indeholdt en så moderat nedsættelse af denne værdi som til 70% af pålydende. Afgørende for bedømmelsen af forpligtelsens reducerede værdi som følge af dens indhold må det således antages at have været, at den var uopsigelig fra kreditors side og ikke skulle afdrages.

Om der er stillet sikkerhed for fordringen indgår ikke blandt de momenter, som i højesteretsdommen anføres som begrundelse for sagens udfald. Heri ligger dog sikkert ikke, at dette forhold er uden betydning for en vurdering af forpligtelsens værdiansættelse, men snarere, at det sjældent i

disse tilfælde vil være aktuelt at drage debtors betalingsevne i tvivl, idet spørgsmålet alene får praktisk betydning i de tilfælde, hvor debtors formue er så stor, at det vil være af betydning for formueskatten, at den skattepligtige formue reduceres.

Allerede længe før denne dom var dette resultat antaget i landsoverskatterådets og landsskatterettens praksis. En væsentlig nedskæring fandt sted i LOSR 1932, nr. 40: A havde til fordel for en stiftelse oprettet et legat på 100.000 kr., bestående i en obligation med tinglyst panteret i en ham tilhørende ejendom. Obligationen, der var rentefri for skatteyderen og dennes hustrus livstid, var udstedt uden personligt ansvar for skatteyderen og var uopsigelig fra kreditors side. Under hensyn hertil udtalte landsoverskatterådet, at den byrde, skatteyderen ved obligationens udstedelse havde lagt på sin formue, var væsentlig mindre end obligationens pålydende værdi, og at kun obligationens antagelige værdi i handel og vandel kunne fradrages i formueopgørelsen. Idet kapitalværdien af rentefriheden, beregnet som nettoværdien af en livsvarig livrente på 5.000 kr. på længst liv for skatteyderen og hans hustru, ansattes til 59.350 kr., og den yderligere reduktion som følge af mangelen af det personlige ansvar i forbindelse med uopsigeligheden og panterettens plads i prioritetsrækken blev anslået til ca. 26.000 kr., blev forpligtelsens reelle værdi nedskrevet til 19.000 kr.

Et lignende tilfælde, hvor samme beregningsprincip anvendtes, findes omhandlet i LOSR 1936, nr. 141 (panteobligationer til børn, godkendt fradraget med ca. 25% af pålydendet). Af andre afgørelser kan nævnes LSR 1938, nr. 123 (gavegældsbreve til børn kun godkendt med ca. 20% af deres pålydende), og LSR 1967, nr. 14, hvor et særdeles indviklet familiearrangement vedrørende millionbeløb bl.a. fandt udtryk gennem udstedelse af nogle gældsbreve. Landsskatteretten udtalte, at gældsbrevene under hensyn til rentefrihed

og afdragsvilkår måtte anses for atypiske og tiltrådte amts-skatte rådets skøn, hvorefter gældsbrevene alene var tilladt fradraget til kurs 15. Afgørelsen blev tiltrådt af østre landsret ved dom af 22/9 1970 (U. 1970, s. 932).

Hvor gældsforholdet har en nogenlunde normal karakter, er reduktionen af forpligtelsens fradragberettigede værdi af mere begrænset karakter, jfr. LSR 1940, nr. 183 (gældsbreve til broder, ved dennes testamentariske dispositioner senere overgået til udstederens døtre. Gældsbrevene blev indfriet under landsoverskatterådets behandling af sagen, hvorfor den reduktion, der fandt sted som følge af rentefriheden var mindre omfattende), 1960, nr. 85, (kursen ansat til 80), 1960, nr. 86, (gældsbreve som arveforskud til børn, kursen ansat til $82\frac{3}{4}$ svarende til den ved beregning af gaveafgift af arveforskuddene anvendte kurs) og 1958, nr. 174, (gave til sønner bestående i 3% pantebreve med sikkerhed i fast ejendom. Pantebrevene respekterede størst mulige offentlige lån og forfaldt ikke, så længe klageren og hustru levede og ejede den pågældende ejendom, forudsat at renterne blev rettidigt erlagt. Gælden blev godkendt fradraget med 75% af pålydendet). Samme kurs anvendtes i LSR 1974, nr. 92, der omhandlede 10 årige ved gave påtagne gældsforpligtelser over for børn. Gælden forrentedes ikke, men forfaldt til udbetaling 10 år fra udstedelsen.

Der kan forekomme tilfælde, hvor den påtagne forpligtelse helt nægtes karakteren af gæld, jfr. LSR 1959, nr. 88: En rentier havde ved gældsbreve til sine børn sammen med sin hustru forpligtet sig og sine arvinger in solidum til at indfri gældsbrevene en måned efter længstlevende ægtefælles død. Gældsbrevene forrentedes ikke. Landsskatteretten fandt, at gældsbrevene, der ikke pålagde debitorerne nogen byrde i deres levetid eller begrænsning i rådigheden over deres formue, ikke kunne anses for egentlig gældsforpligtelser og derfor ikke fradrages som gæld. Tilsvarende afgørelser findes i

LSR 1971 nr. 171: En kroejjer havde i årene 1960-1967 til tre børns uddannelse hensat ialt 84.000 kr. Der var ikke stillet sikkerhed eller udstedt gældsbeviser for gælden, der ikke forrentedes. Der var heller ikke truffet bindende aftale om beløbenes udbetalingsform og -tidspunkt. LSR 1972 nr. 87: En gårdejer havde fratrasket en gavegæld til tre børn. Gælden figurerede alene som henholdsvis passiv- og aktivposter i klagerens og børnenes formueopgørelser. Der forelå intet skriftligt grundlag for fordringerne herudover, og der var ikke stipuleret forrentning af gælden. Beløbene forfaldt ifølge klageren, når børnene begyndte uddannelse eller startede forretning. LSR 1975 nr. 95: En gårdejer havde fratrasket en gavegæld til en datter på 15.000 kr., hidrørende fra tre årlige hensættelser hver på 5.000 kr. Der var ikke oprettet noget skriftligt grundlag for forpligtelsen.

Hvis en kapitalejer midlertidigt fraskriver sig rentenydelser af en kapital til fordel for afkom, vil han ikke kunne bortse fra kapitalen eller renterne, jfr. LSR 1964, nr. 151: A og hendes fraskilte ægtefælle havde med hensyn til en kapital bestemt, at renterne deraf over en 10-årig periode skulle tilfalde en datterdatter, men iøvrigt A for hendes livstid, hvorefter kapitalen skulle tilfalde ægteparrets datter. A ansås i henhold til skilsmissevilkårene for at have været berettiget til den fulde rentenydelse. Hun blev derfor anset for at have tillagt datterdatteren en løbende ydelse og blev anset for indkomstskattepligtig af renterne uden ret til fradrag for den årlige ydelse og formueskattepligtig af kapitalen uden ret til fradrag af den kapitaliserede værdi af denne ydelse, jfr. LL § 21, smh. med LL § 14, stk. 3. Det bemærkes herved, at der nu i henhold til LL § 14, stk. 5, er adgang til i et vist omfang og under nærmere betingelser at fradrage løbende ydelser til børnebørn.

Den omstændighed, at en forretningsindehaver er forpligtet til at afgive en andel af forretningens årlige overskud til

f. eks. forretningens tidligere indehaver, antages ikke at berettigede til fradrag af forpligtelsens kapitaliserede værdi i den skattepligtige formue, jfr. LSR 1960, nr. 179, og 1965, nr. 106.

Som berørt ovenfor findes der ikke i statsskatteloven udtrykkelige bestemmelser om værdiansættelsen af gældsforpligtelser, medens den for fordringers værdiansættelse gældende bestemmelse i SSL § 14, nr. 3, er særdeles kortfattet. Det udtales alene, at »udestående fordringer, som ikke kan inddrives, medregnes ikke.« I skattekommissionens betænkning af 1948 var den pågældende lovbestemmelse foreslået affattet lidt mere vejledende, idet det udtaltes, at »udestående fordringer ansættes efter deres pålydende, med mindre det skønnes, at deres værdi er forskellig derfra« (udkastets § 55, nr. 8). I bemærkningerne til den foreslåede lovbestemmelse udtaltes det, at bestemmelsen ikke tilsigtede at ændre hidtidig praksis, hvorefter der er mulighed for at ansætte en fordring til en lavere værdi end dens pålydende, når dette skønnes rimeligt under hensyn til forrentnings-, afdrags- eller opsigelsesvilkårene eller til fordringens erholdelighed.

Værdi
af fordring

Hvor dette forhold bliver aktuelt inden for familiekredsen, idet der i forbindelse med en familieoverdragelse som helt eller delvis vederlag for overførte aktiver stiftes en fordring, eventuelt i form af et gældsbevis med eller uden sikkerhedsstillelse, kan der opstå spørgsmålet om, hvorvidt værdiansættelsen af fordringen på kreditors hånd bør ske under hensyntagen til den særlige forbindelse mellem debitor og kreditor, således at de sædvanligt fulgte værdiansættelsesregler korrigeres. Herom kan der henvises til fremstillingen i kap. II.

Uden for denne problemkreds må vistnok i almindelighed holdes fordringer, der er stiftet ved gavedisposition. Værdiansættelsen af sådanne fordringer mellem familiemedlemmer må ske under hensyn til de foran skildrede begrænsninger i den forpligtedes passiveringsret.

Med hensyn til fordringer, som er opstået som led i en gen-

sidigt bebyrdende aftale som vederlag for overdragelsen af formuegoder, herunder ydelsen af lån, bemærkes, at det kan have været et tilsigtet led i aftalen, at fordringen ikke yder fuld dækning for det overdragne formuegode. Der kan i så fald som omtalt i kap. II opstå spørgsmålet om, hvorvidt der ved overdragelsen er ydet en gave, som bør gøres til genstand for beskatning enten som indkomst eller som gaveafgiftspligtig gave. Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, er det hermed afgjort, at den overskydende værdi er overført til erhververen, således at der savnes grundlag for fremtidig at formuebeskatte denne værdi hos overdrageren, som således må have adgang til sædvanlig kursnedskrivning.

Nu er forholdet antagelig dette, at parterne sædvanligvis vil hævde, at der ikke foreligger en gavedisposition. I så fald må det være berettiget at bedømme aftalen ud fra det indhold, den ville have haft, såfremt den var indgået mellem helt uafhængige parter, og antagelig også i givet fald at tage hensyn til, at fordringshaveren, uanset hvad der måtte være aftalt med hensyn til forrentning, afdrag og opsigelighed, i kraft af familiebåndet vil have mulighed for at få de aftalte vilkår ændret, herunder at få fordringen dækket, såfremt f.eks. hans økonomiske forhold skulle ændre sig.

Den nærmere bedømmelse af forholdene må bero på de konkrete omstændigheder. Fra ældre praksis kan nævnes LOSR 1928, nr. 88 (lån fra fader til søn, tildels uden aftalte forrentnings- og afdragsvilkår, ansat til pari, idet omsætningsværdien ikke kunne være afgørende, og idet fordringen ansås for erholdelig), 1932, nr. 44 (værdien af en udtrædende forretningsindehavers fordring på en søn, der havde overtaget forretningen, ansat til pari. Gælden forrentedes med 6% p.a. og henstod uopsigelig, så længe en af forældrene var i live. Debtors soliditet kunne ikke betvivles, og hans formodede arvepart ville overstige fordringen) og 1934, nr. 26 (datters tilgodehavende for forstrækninger til 88-årig fader,

der var godsejer, ansat til pari, idet faderens formue oversteg gælden til datteren. Gælden var afdragsfri i faderens levende live og skulle ikke forrentes).

Af tilfælde, hvor der er blevet indrømmet kursnedsættelse på fordringer, kan nævnes LOSR 1930, nr. 56 (værdiansættelse under pari af en panteobligation, som kreditors broder havde udstedt som led i berigtigelsen af købesummen for en gård, der blev overdraget til ham fra moderen), LOSR 1931, nr. 42 (formueansættelse under pari for fordringer, som kreditor havde erhvervet ved ydelse af lån til sine to sønner, hvis økonomiske forhold gjorde det tvivlsomt, om tilbagebetaling ville kunne ske), LOSR 1939, nr. 191 (nedskrivning til samme kurs, som var anvendt af debitor ved ansættelsen af forpligtelsens værdi som passiv) og LSR 1942, nr. 188 (ansættelse under pari af et 4 % pantebrev, som kreditor havde erhvervet for lån til svigersøn. Lånet var uopsigeligt fra kreditors side og afdragsfrit).

Nogen sikker vejledning er det vanskeligt at uddrage af de nævnte afgørelser. Det kan dog formentlig antages, at hvor en fordring er stiftet som et normalt led i vederlaget for overdragelsen af formuegoder og på sædvanlige vilkår, er der næppe i familieforholdet tilstrækkeligt grundlag for at nægte, at der ansættes en kurs for fordringen, dog at der ved overdragelse af fast ejendom kan blive tale om at forhøje ejendommens afgiftspligtige værdi, jfr. kap. II og Skd. Medd. 36 (1976) s. 98. Derimod kan der muligvis være mere grund til at begrænse kursnedskrivningens omfang i tilfælde, hvor fordringen er opstået som følge af kontante ydelser eller ved overførelse af let realisable værdier til debitor. Værdiansættelsen må som nævnt bero på et skøn i hvert enkelt tilfælde, og udover rentefod, afdragsvilkår, opsigelighed og sikkerhed kan den almindelige baggrund for fordringens stiftelse, herunder parternes almindelige økonomiske forhold og transaktionens rimelighed, muligvis spille en rolle. Den i LSR

1968, nr. 95 nævnte afgørelse, hvor kursnedskrivning nægtedes for fordringer opstået ved låneydelser til to sønner i anledning af køb af bolig, må vistnok betragtes som et særligt tilfælde, hvor bl. a. forrentningen, $9\frac{1}{2}\%$, har haft betydning. I almindelighed vil familielån til erhvervelse af bolig næppe kunne antages at udelukke en vis kursnedskrivning af den derved erhvervede fordring.

Et tilsvarende værdiansættelsesproblem opstår i tilfælde, hvor fordringshaveren har erhvervet fordringen ved overdragelse af formuegoder til et aktieselskab, hvori han selv ejer aktiemajoriteten, jfr. således LSR 1964, nr. 90: A, der var hovedaktionær i et nystiftet aktieselskab, solgte til dette en post aktier i et andet aktieselskab til en kursværdi af ca. 635.000 kr. og modtog som betaling bl. a. et gældsbrief fra det nystiftede selskab. Gældsbriefet skulle afdrages med 40.000 kr. om året, indtil videre ikke forrentes, dog således at klageren kunne kræve forrentning med 2% over den til enhver tid gældende nationalbankdiskonto. Rent faktisk havde klageren fået 4% p.a. af tilgodehavendet. Det var oplyst, at klageren var direktør i begge selskaber, og at der ikke var stillet sikkerhed for betaling af skylden efter gældsbriefet. I selvangivelsen havde A anvendt kurs 60 under henvisning til den oppebårne lave rente, den manglende sikkerhedsstillelse, og til, at gældsbriefet måtte anses for uomsætteligt. Ved ansættelsen var kursen ansat til 80, hvilken klageren fandt for høj under hensyn til gængse kurser for pantebreve i fast ejendom. Landsskatteretten fandt ikke, at omsætningsværdien kunne være afgørende under hensyn til den særlige stilling, klageren indtog som aktionær og direktør i selskabet, og landsskatteretten tiltrådte derfor den foretagne ansættelse af kursen til 80.

I LSR 1969, nr. 81 havde A udlånt 525.000 kr. til et aktieselskab, der efter mandens død var blevet stiftet for at videreføre den af afdøde og ægteparrets søn hidtil i forening drevne

håndværksvirksomhed. For lånene var udstedt tre ligelydende og lige store gældsbreve, der ikke var sikret ved pant, men som forrentedes med 7% p.a. og blev afdraget hver med 15.000 kr. halvårligt. A, der i forbindelse med sønnen og dennes hustru ejede hele aktiekapitalen, havde i sin selvangivelse medregnet fordringen til kurs 65, skatterådet havde ansat fordringen til pari, men ved landsskatterettens kendelse blev kursen ansat til 80 under hensyn til de aftalte sikkerheds-, forrentnings- og afdragsvilkår og til selskabets karakter af et familieaktieselskab.

I LSR 1966, nr. 84 blev et gældsbrief, som under lignende omstændigheder var udstedt af et nystiftet aktieselskab til stifteren og hovedaktionæren, ved opgørelsen af dennes særlige indkomst ansat til kurs 90, medens den selvangivne kurs var 80 og skatterådets oprindeligt ansatte kurs 95.

Et formuegode anses sædvanligvis for erhvervet, når der er truffet bindende aftale om ejendomsrettens overgang, for fast ejendoms vedkommende den dato, hvor slutseddel eller – hvis slutseddel ikke oprettes – skøde underskrives af parterne. Er overdragelsen gjort betinget, må det afhænge af betingelsens karakter, om aftalens retsvirkninger kan anses for udsendt. I almindelighed kan det ikke antages, at betingelsen, hvorfra der løbende dispenseres, vil bevirke, at en bindende aftale ikke kan anses for indgået. For fast ejendoms vedkommende kan henvises til skattedepartementets cirkulære nr. 79 af 30. maj 1958 under C og skattedepartementets cirkulære nr. 256 af 13. december 1965, pkt. 10, hvorefter det er afgørende, hvornår der er indgået »endelig og bindende aftale«, og hvorefter en sådan i almindelighed antages at foreligge, selv om aftalen er betinget af f.eks. købesummens erlæggelse, udstykningsapprobation, frigørelse for landbrugsforpligtelse o. lign. Afgørelse på linie hermed foreligger f.eks. i LSR 1967, nr. 15.

Ejendomsrettens
overgang

Et amtsråds godkendelse af en kommunes køb af fast ejen-

dom blev ved LSR 1964, nr. 121 anset for en gyldighedsbetingelse som følge af bestemmelsen i lovebekendtgørelse nr. 329 af 6. juli 1950, § 15c, om landkommunernes styrelse, men efter at man i en senere tilsvarende sag havde indhentet udtalelse fra indenrigsministeriet, statueredes i LSR 1968, nr. 11, at vægten måtte lægges på tidspunktet for kommunens indgåelse af endelig aftale. Den omstændighed, at førstnævnte sag vedrørte formuebeskatningen, den sidstnævnte ansættelsen til særlig indkomst, bør næppe tillægges afgørende betydning.

Ved familieoverdragelse af fast ejendom bør der lægges vægt på, at der foreligger dokumentation for, at endelig og bindende aftale om ejendommens overdragelse har fundet sted, hvilket sædvanligvis sker ved fremlæggelse af slutseddel eller skøde. Selv om mundtlige aftalers gyldighed i princippet respekteres, er det utilrådeligt at bygge dokumentationen alene herpå, jfr. højesteretsdom af 12. marts 1965 (U.f.R. 1965, s. 280): En proprietær A havde siden 1935 deltaget i driften af sin faders ejendom. I 1941 døde faderen, og moderen forblev hensiddende i uskiftet bo, medens A fortsatte ledelsen af driften. Ved betinget skøde af 20. januar 1949, tinglyst tillige med det endelige skøde af 24. juni 1949, overdrog moderen ejendommen til A. Ved endeligt skøde af 17. december 1960 solgte A gården og blev ansat til særlig indkomstskat af avancen. For pligt til at svare denne skat var det afgørende, om A havde erhvervet gården før eller efter 1. januar 1949, jfr. lovebekendtgørelse nr. 205 af 13. juni 1961, § 19. A gjorde nu gældende, at han inden den 1. januar 1949 havde fået gården overdraget ved mundtlig aftale, og der foretoges for retten vidneførsel herom. Kammeradvokaten gjorde bl. a. gældende, at »det er fast retspraksis, at der ikke kan føres bevis for mundtlige aftaler om overdragelse af fast ejendom. En handel anses først at foreligge, når der er en skriftlig fikseret aftale. Om familieoverdragelser kan det særlig anføres,

at aftalerne herom er genstand for hyppige forandringer, før man ender i den skriftligt udformede overenskomst.« Kammeradvokaten henviste også til, at der i januar 1949 inden det betingede skødes underskrivelse var sket væsentlige forandringer i vilkårene for overdragelsen, og at A ikke havde medtaget ejendommen ved opgørelsen af sin skattepligtige formue pr. 1. januar 1949. Højesteret fandt ikke tilstrækkeligt grundlag for at antage, at der mellem A og hans moder før den 1. januar 1949 var truffet endelig og bindende aftale om køb af ejendommen, og beskatningen blev således opretholdt.

Ved bortgivelse af kapital må det kræves, at dispositionen er uigenkaldelig, jfr. LSR 1960, nr. 178: A havde oprettet fundats for et legat til fordel for en datter og hendes børn, således at legatkapitalen, nogle aktier og obligationer, skulle noteres som tilhørende dette. Legatet bestyredes af A selv. Da datteren ikke godkendte ordningen, ophævedes legatet nogle år senere. Landsskatteretten fandt, at A ikke kunne anses for endeligt at have fraskrevet sig rådigheden over kapitalen, således at han måtte anses for formueskattepligtig af denne.

KAPITEL XI

Fonds

De følgende sider er således indrettet, at der efter indledningen til emnet gives en definition af fonds. Herefter et par enkelte bemærkninger om to emner, der ofte tiltrækker sig opmærksomhed i forbindelse med drøftelsen af fonds, nemlig pristalsregulering og løbende ydelser. Dernæst redegøres for begrebet »udskilt« og siden for kravene til »selvstændig bestyrelse«. Herefter redegøres for sondringen mellem almenvelgørende fonds og familiefonds, og endelig skildres reglerne om fonds skattepligt, forinden reglerne om legatnyderes skattepligt. I denne forbindelse drøftes, hvorvidt stifteren kan modtage ydelser fra en fond. Sluttelig anføres enkelte bemærkninger vedrørende kongelig konfirmation.

Ved en fond forstås en formue, der er henlagt (udskilt) under en selvstændig bestyrelse til varetagelse af bestemte formål.¹⁾ Ofte defineres begrebet også som en juridisk person, imod hvis formue ingen kan rejse krav på bestemte andele i tilfælde af dens opløsning.²⁾

Begreb

Der findes ikke positive lovregler om fonds eller stiftelser og selvejende institutioner, som også er hyppigt anvendte betegnelser for samme begreb.³⁾ Retsgrundlaget er en allerede siden reformationen udviklet sædvaneret om stiftelsers anerkendelse som selvstændige retssubjekter.⁴⁾ Dog er der i

Retsgrundlag

¹⁾ Severinsen: Beskatning ved familieoverdragelser, Bikuben 1969.

²⁾ Michelsen: RR 1973 p. 175ff. og U.f.R. 1978 p. 191 H - fru Bodil Plum mod Hofmangsgave.

³⁾ Kr. Mogenssen RR 1969 p. 309.

⁴⁾ Severinsen l.c.

seneste tid givet regler om såkaldt sociale fonds, oprettet i medfør af ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52 jfr. finansministeriets bekendtgørelse nr. 134 af 20.4.1972 om skattemæssig godkendelse af sociale fonds og det hertil knyttede cirkulære nr. 99 af 4.5.1972.

Formløshed Denne formløshed har haft den ejendommelige konsekvens, at man stort set intet pålideligt overblik har over, hvilken udbredelse fondsdannelser har, hvilke formuer, der herigennem forvaltes, samt hvorledes disse nærmere er indrettet.⁵⁾ Der findes ikke regler om blot passiv registrering af fondsstiftelser, regler om indsendelse af regnskaber el. lign. Offentlig indsigt i forhold vedrørende fonds opnås fortrinsvis ad indirekte vej, nemlig derved at fondsfundatsen på begæring indsendes til skattemyndighederne for at fastslå visse skatteretlige kvalifikationer, f. eks. om formålet er almenvelgørende, om der er oppebåret erhvervsmæssig indtægt, om der er udbetalt A-indkomst, etc.⁶⁾

Udbredelse Det tør dog forsigtigvis formenes, at fondsdannelser har en ikke helt ubetydelig udbredelse, og at denne har været stigende inden for de sidste decennier. Det kan til belysning heraf nævnes, at en række betydningsfulde erhvervsvirksomheder helt eller delvis er tilknyttet fonds, således Politiken (Politikens Fond), Lauritzens Rederier (J.L.-Fondet), De forenede Bryggerier (Carlsbergfonden), Tjæreborg Rejser og Sterling Airways (Tjæreborgfonden og Krogager-Fonden), Thomas B. Thrige (en fond ved samme navn), tilsvarende Nordisk Insulin Laboratorium og Niels Steensens Hospital m. fl.

Sondringer Der sondres mellem almenvelgørende fonds og familiefonds, hvilken sontring særligt har betydning for fondens arveafgiftsretlige status. Begge typer fonds kan være helt

⁵⁾ Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II København 1972 p. 100f.

⁶⁾ Se hertil Spang-Hanssen, Advokatbladet 1978 p. 122ff. og 163ff.

eller delvis erhvervsdrivende, hvilket særligt har betydning for den indkomstskatteretlige status.

Eftersom der ikke gives positive retsregler vedrørende fonds, er det nødvendigt i en fremstilling som den foreliggende nærmere at skildre de krav, der stilles i medfør af den fornævnte sædvaneret til gyldig oprettelse af en selvstændig fond. Forinden er det imidlertid hensigtsmæssigt at anføre de overvejelser, som retfærdiggør at lade et emne som det foreliggende indgå i en bog om familieoverdragelser. Man kunne med føje gøre gældende, at emnet snarere burde beskrives i en bredere selskabsretlig sammenhæng, da allerede bogens titel antyder, at en monografi over en bestemt juridisk person ikke hører hjemme her.

Hvilke krav stilles til oprettelse af en selvstændig fond?

En udtømmende monografi er selvsagt ikke tilsigtet, men det kan retfærdiggøres at optage en lapidarisk sammenfatning af emnet i nærværende sammenhæng. Dette skyldes, at et generationsskifte – også inden for den snævre familiekreds – kan udløse endog ganske betydelige skatter og afgifter. Arveafgiftsbelastningen for andre end hustru og børn samt ikke mindst avancebeskatningsreglerne for aktionærer kan alene begrunde en påstand om, at fonds indgår som en hyppig løsning af generationsskifter.

Årsagen til fondsstiftelse

Den nævnte likviditetsbelastning kan være såre vanskelig at klare – og ofte umulig, når generationsskiftet agtes foretaget med andre end descendenter. Etableringen af en fond vil i så tilfælde være egnet til at sikre virksomhedens eksistens, og et eventuelt afkast af den deri bundne formue vil senere kun blive belagt med almindelig indkomstskat hos legatnyderne. Den virksomhed, der agtes generationsskiftet, er ofte eneste indkomstkilde af betydning, og man vil hyppigt ikke derfra kunne rejse den fornødne kapital til et generationsskifte blandt fysiske personer.

En fond beskattes med 37%, men i beregningsgrundlaget

Beskatningsregler

indgår kun indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed, jfr. SEL § 1, stk. 1, nr. 6, sammenholdt med § 1, stk. 3.

Ved erhvervsmæssig virksomhed forstås indtægt ved »næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. I tilfælde, hvor der er tillagt en forening m. v. en ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af den pågældende forening selv, betragtes den heraf flydende indtægt ligeledes som erhvervsmæssig indtægt for foreningen m. v.«.

Modsætningsvis kan heraf slutes, at renteindtægt og indtægt i form af aktieudbytte ikke er erhvervsmæssig indtægt, og dermed uden for næringstilfælde indkomstskattefri. Dette gælder både almenvelgørende fonds og familiefonds.

Gaver Fonds stiftes hyppigt helt eller delvis ved gavedispositioner, ligesom gaver løbende ydes til fonds. Da modtagelse af gaver ifølge sagens natur ikke er indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, beskattes gaver ikke hos en fond. Da yderligere fonds ikke er opregnet i den særlige personkreds, der i medfør af lov om afgift af arv og gave § 44 betaler gaveafgift, bliver der heller ikke tale om afgiftsberigtigelse efter denne lov.

Arveafgift Såfremt en fond er arving, skal den berigtige arveafgift efter en proportional skala på 35 %. Arveafgiften kan nedsættes til 12 %, såfremt den er alment velgørende, og ministeren for skatter og afgifter meddeler bevilling hertil, jfr. lov om afgift af arv og gave § 3, stk. 4. Arveafgiften er høj, men ikke uovervindelig, og hertil kommer, at fonden kan succedere i den skattebyrde, der hviler på de arvede aktiver, hvilket ofte taler for at stifte en fond mortis causa.

Advancebeskatning Den hovedaktionær, der står over for et generationsskifte, vil ofte have den hensigt at gennemføre dette inter vivos derved, at han skænker aktier i sit selskab til sin søn eller datter, hvilket medfører en gaveafgift på op til 32 %. Samtidig anses han for at have realiseret et salg, jfr. LSI § 4, stk. 2 og 3, hvil-

ket indebærer, at han skal erlægge særlig indkomstskat af differencen mellem sin oprindelige anskaffelsessum og den kursværdi af aktierne, som skal lægges til grund ved beregning af afgift af arv og gave. Den herved udløste likvidetsbyrde kan være så betydelig, at den ikke magtes løftet, særligt fordi der ikke i forbindelse med gaveoverdragelsen er fremkommet likvider, som kunne hjælpe på afgiftsberigtigelsen.

Ved at lade en fond indgå i overvejelserne som hel eller delvis modtager af den påtænkte gave spares aldeles skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser på modtagerens side, men prisen er også høj. Man skal fraskrive sig ejendomsretten til aktierne.

Adskillige af de seneste års fondsdannelser hviler på anvendelsen af de just citerede regler: En fond er – helt eller delvis ved indkomstskattefri gaveoverdragelse – blevet ejer af alle eller den overvejende del af aktierne i en erhvervsvirksomhed, hvorved fonden udøver den bestemmende indflydelse på det pågældende selskabs generalforsamling. Dermed har den afgørende indflydelse på, hvorledes bestyrelsen skal sammensættes m. v., og det aktieudbytte, der måtte deklareres på den pågældende generalforsamling, bliver som ikke-erhvervsmæssig indtægt ikke indkomstbeskattet hos den aktieejende fond.

Stifteren er »kun« blevet avancebeskattet af »avancen« på de til fonden bortskænkede eller bortsolgte aktier. Det udbytte, der modtages i fonden, kan alt efter fondsfundatsens nærmere bestemmelser og indretning udloddes som legater til almenvelgørende formål, familieformål eller en blanding heraf. De udloddede legater bliver beskattet som almindelig indkomst hos modtageren, medmindre der ved lov er gjort særlig undtagelse desangående.

Tilsvarende gælder ved død. Fonden betaler arveafgift med 35%, men kan succedere i den skatteretlige position, der knytter sig til aktiebesiddelsen. Ex tuto bemærkes her, at det

Praktisk eksempel

Stiftelse i levende live

Fondsstiftelse ved testamente

har været anført, at det er tvivlsomt, om en fond kan succedere i en sådan aktiepost på grund af den manglende pligt til eventuelt at svare senere særlig indkomstskat i tilfælde af avancekonstatering ved videresalg fra fonden.⁷⁾ Standpunktet er senere opgivet, hvorfor diskussionen ikke skal forfølges nærmere her. Samme kunne i øvrigt anføres over for successorer, der af andre grunde ikke erlægger skat, f.eks. på grund af manglende subjektiv skattepligt.

Såfremt hovedaktionærens arvinger ikke er descendenter, kan en fondsløsning ligefrem pånøde sig. En broder betaler op til 80% i arveafgift, en fætter op til 90%. Begge angivne satser indtræder ved arv, der overstiger 1 mill. kr., men skatlaen for den første million er allerede temmelig progressiv, idet en broder her skal betale kr. 574.310,- i arveafgift og en fætter kr. 697.940,-.

Det ses heraf, at en familieoverdragelse mortis causa – på trods af hensigtsmæssige successionsregler – ofte kun vil have akademisk interesse i sådanne tilfælde, idet der ikke øjnes likviditetsmuligheder for at betale de hertil hørende skatte- og afgiftsbeløb.

Diskussion De anførte ganske lempelige beskatningsregler og den manglende formalisering af fonds rummer selvsagt også ki-
men til konflikter. Fondsstifteren fristes af denne løsning på grund af den moderate beskatning parret med en oplevelse af, at de manglende formregler befrier ham for at krympe sig helt så meget som i tilfælde af retsovergang til andre modtagere. Der kræves selvsagt her kyndige rådgivere, der med autoritet formår at forklare fondsstifteren den alvor, der ligger i overgivelsen af en kontrollerende aktiepost til en fond og dermed til forvaltning under en fondsbestyrelse, som i seriøs sammenhæng ikke kan være et redskab for fondsstifterens vilje. Lidenskab i den førte offentlige debat ville af-

⁷⁾ således Michelsen l.c., men modsat Thøger Nielsen l.c. p. 101, Lida Hulgaard i Juristen 1973. p. 427 ff. Mou Jacobsen i Revisororientering kap. 7.2. p. 26 m. henvisn.

svækkes, hvis der kunne bibringes en beføjet overbevisning om, at der ikke legalt kan være identifikation mellem en fondsstifter og fondsbestyrelse med den virkning, at fondsstifteren kunne opnå privilegier, som ikke blev beskattet på samme måde, som hvis tilsvarende økonomiske fordele blev opnået af andre skatteydere.

Der mindes her om, at udlodninger fra fonds, legater, er almindeligt indkomstskattepligtige for modtageren. Man har drøftet i videre omfang at indkomstbeskatte fonds. Tanken forekommer at gå i modsat retning af de bestræbelser, der ellers findes i så henseende, nemlig at afbøde den hidtil kendte dobbeltbeskatning, jfr. det tillempede avoir fiscal-system, som i Danmark blev indført i 1976. En indkomstbeskatning af aktieudbytte i fonds ville medføre, at først ville udbyttet være beskattet i det deklarerende aktieselskab, dernæst i den modtagende fond for derefter atter at blive beskattet hos legatmodtageren.

Videregående indkomstbeskatning af fonds?

Ud fra en rent provenumæssig betragtning kunne man med større føje drøfte en eventuel formuebeskatning af fonds, idet fonds er formueskattefri. Ved at overdrage formuegoder til en fond ophæves formueskattepligten for det pågældende aktiv.

Formuebeskatning af fonds?

Konklusionen af det anførte er, at næppe nogen ville have noget at indvende imod en formalisering af de civilretlige regler vedrørende fonds, ej heller i form af en kodifikation af den anførte sædvaneret, hvis blot det ved ligningen sikres, at beskatningen af goder, der hidrører fra fonds, og som bliver stillet til disposition for fysiske personer, effektivt bliver beskattet.

Årsagen til den førte debat består vel i to forhold. For det første den usikkerhed, der følger af, at ingen registrering har fundet sted. Den manglende registrering indebærer, at ikke blot finder ingen offentliggørelse af regnskaber sted, men også at skattemyndighederne kan have vanskeligheder ved

at kende eksistensen af fondsdannelser og dermed kontrollere eventuelt misbrug af sådanne. Det andet forhold er, at denne manglende indsigt eller manglende mulighed for indsigt tilsyneladende begrundes en diffus fornemmelse af, at fysiske personer ubeskattet kan nyde godt af fondsmidler til forbrug.

Nærmere om definitionen Den ovenfor opstillede definition på en fond skal tjene til at fastslå de grundlæggende elementer for at instituere en sådans selvstændighed.

Tilvejebringelsen af fondens økonomiske grundlag.

Hvad er en formue? Det er nævnt, at en fond ejer en formue. Afgørelsen af, hvad der skal forstås herved, volder ingen problemer, når tanken ledes hen på obligationer og aktier noteret på Københavns Fondsbørs, pantebreve ell. lign. Tilsvarende gælder, såfremt fonden ejer aktier, der ikke er offentligt noteret, eller fast ejendom. I sidste tilfælde bliver fonden som anført skattepligtig af overskuddet ved udlejning af den faste ejendom, idet lejeindtægten anses for at være en erhvervsindtægt.

Gældsbev En fond kan imidlertid i økonomisk henseende også grundlægges alene på et gældsbev med stifteren som debitor.⁸⁾ Denne løsning nævnes, men ses kun sjældent i praksis. I øvrigt bemærkes, at hvis gældsbevet er indrettet således, at der ikke på grund af den manglende fradragsret over for en familiefond skal erlægges renter, jfr. nedenfor, anses debitor,

Forbehold af rentenydelse fondsstifteren, for at have forbeholdt sig rentenydelsen, og der kan derfor ikke indrømmes fradrag for gælden ved opgørelsen af den skattepligtige formue, jfr. statsskattelovens § 12, nr. 2. Tilsvarende gælder, hvis det i gældsbevet er bestemt, at der skal erlægges renter, men at disse foreløbig skal tillægges hovedstolen, jfr. samme bestemmelse. I øvrigt betyder den manglende forrentning, at hvis fondsstifteren har

⁸⁾ Mou Jacobsen, l.c., p. 9.

ydet gælds brevet som gave, anses han for at have forbeholdt sig indtægterne af kapitalen for et tidsrum, der ikke er udløbet ved hans død, jfr. lov om afgift af arv og gave § 5b.

AAL § 5b

Almindeligt er det vistnok, at en fond stiftes i levende live ved en blandet retshandel, således at der i denne er indeholdt et gaveelement (*negotium mixtum cum donatione*), idet fondsstifteren skænker en del aktier i det af ham beherskede selskab til fonden, medens fonden erlægger en modydelse for den resterende del af aktiebeholdningen i form af et gælds-

Negotium mixtum

brev. Det har vist nok været udbredt at pristalsregulere et sådant gælds brev over for stifteren, idet en sådan ordning skattemæssigt har været hensigtsmæssig. Pristalsreguleringen har været skattefri for kreditor, medens den manglende fradragsret for indeksreguleringen har været skattemæssigt neutral for debitor, som i sin egenskab af skattefri juridisk person ikke behøver at skelne mellem driftsposter med og uden fradragsret.

Pristalsregulering

I en afgørelse O 40682 refereret i R & R 1977, SM p. 151, har Statsskattedirektoratet nægtet at godkende en ordning som den skildrede, idet det beløb, der modsvarede af pristalsreguleringen, blev anset for at udgøre en udlodning fra den fond, om hvilken der blev forespurgt. Man bør dog her notere sig, at Statsskattedirektoratet begrundet sit standpunkt med, at der i fundatsbestemmelserne var optaget en bestemmelse om, at der ikke måtte foretages udbetaling til stifteren af fondens formue. Det er vanskeligt at udtale sig om, hvorledes retsstillingen efter Statsskattedirektoratets formening ville have været, såfremt der ikke i fundatsen var optaget et positivt forbud mod udlodning til stifteren. Retsstillingen ville dog umiddelbart næppe være anderledes, eftersom det generelt i godkendelsespraksis antages, at fondens formue ikke kan gå tilbage til stifteren, jfr. herom nedenfor. Imidlertid forekommer begrundelsen desuagtet min-

dre indlysende, idet det ikke umiddelbart ses, hvorfor indexregulering udelukkende skulle repræsentere kapitaludlodning, når det dog almindeligvis blandt parter, der indexregulerer fordringer, anses som kompensation for rente, der i så tilfælde enten ikke ydes eller kun med en moderat sats, jfr. overvejelserne om indexregulerede kreditforeningslån, lov nr. 281 af 10.6.1970 m. v. Det skal siden påvises, at Statsskattedirektoratets praksis på dette område næppe har støtte i retspraksis. I den citerede sag tillod Statsskattedirektoratet i stedet for pristalsregulering en forrentning på 8 % p. a.

Afgørelsen minder om, men harmonerer ikke med den praksis, der de seneste år har været indledt vedrørende pristalsregulerede fordringer på hovedaktionærselskaber. Denne går ud på, at man ligeledes oprindelig delvis, siden helt har anset aftalt pristalsregulering for udlodning, der i medfør af ligningslovens § 16 A vil være skattepligtig almindelig indkomst (Statsskattedir. cirk. nr. 530 af 29/6 1977). Spørgsmålet er nu forelagt de ordinære domstole. Statsskattedirektoratets argumentation for denne praksis forekommer at være af fiskal beskaffenhed og udtryk for et militant udslag af en af og til ikke helt uforståelig trang til fra administrationens side at justere retshandler, som finder sted blandt nært forbundne skattesubjekter.

Ensidige løbende ydelser For oversigtens skyld nævnes, at også såkaldt løbende ydelser, der bringes til fradrag i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2, kan danne det økonomiske grundlag for en fondsdannelse. Ved lov nr. 452 af 8.12.1967 optoges en bestemmelse i ligningslovens § 14, stk. 3, gående ud på, at yderen af en løbende ydelse, der har påtaget sig forpligtelsen til denne som gave eller arveforskud, over for fonds, legater ell. lign., der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier, ikke kan bringe sådanne ydelser til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det just citerede lovindgreb er et udmærket eksempel på det ovenfor nævnte fænomen, rets-

ordenens opmærksomhed over for nært forbundne skatte-subjekter, her var det blot ikke administrationen, men – nødvendigvis – lovgivningsmagten, der greb ind. Vedrørende nævnte bestemmelse i ligningslovens § 14, stk. 3, bemærkes, at det modsætningsvis heraf følger, at det stadig er muligt med fradragsvirkning at påtage sig løbende ydelser over for familiefonds i det omfang, der ydes vederlag for den løbende ydelse. Det samme gælder løbende ydelser over for almenvelgørende fonds, d.v.s. fonds, der ikke er oprettet helt eller delvis til fordel for bestemte familier.

Løbende
ydelser mod
vederlag

I enkelte tilfælde har spørgsmålet om, hvorvidt en fondsformue helt eller delvis kan tilvejebringes derved, at et aktieselskab påtager sig en ensidig løbende ydelse overfor en fond, været forelagt Landsskatteretten. Denne har i sådanne tilfælde anset de i denne anledning overførte beløb for havende udbyttekarakter, således at fradrag i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2, er blevet nægtet. Landsskatteretten har her ved lagt vægt på, at sådanne fonds har været hovedaktionær i det ydende selskab, jfr. således LSR I 1971 nr. 2-2207/42 (utrykt) og LSR 1977-5-70, citeret i Skattenyt pag. 2, 1978.

Efter kendelsen LSR 1971 nr. 10 må det antages, at Landsskatteretten i det heromhandlede tilfælde yderligere vil statuere, at den hovedaktionær, der lader det af ham beherskede selskab påtage sig en ensidig forpligtelseserklæring til fordel for selskabet uvedkommende formål, vil anse kapitalværdien heraf som en (maskeret) udlodning til hovedaktionæren. Kendelsen begrundes med, at den forpligtelse, selskabet påtager sig, er et udslag af stifterens vilje og ikke af selskabets (naturlige) aktivitet. Spørgsmålet har ikke været forelagt domstolene, men der advares mod generationsskifteplaner gående ud på bl. a. at formindske kursværdien på et selskabs aktier ved at lade selskabet blive forpligtet over for en fond, hvis formål skal opfylde aktionærernes interesser, eller over for tilsvarende selskabsfremmede formål.

Begrebet udskilt.

Formuen
skal være
»udskilt«

Som et yderligere indicium for at afgøre, hvor vidt der er sikret en fond tilstrækkelig selvstændighed, plejer man at anføre, at den formue, som danner grundlag for fonden, skal være henlagt eller udskilt fra stifteren på en sådan måde, at stifteren afskæres fra selv at disponere over den overdragne formue. Dette sker i første række derved, at en bestyrelse på vegne af fonden skal kunne modtage gaveløftet eller på anden måde medvirke til, at de fornødne retshandlinger gennemføres. Den praktiske administration af fondens formue sker i praksis ofte derved, at fondens midler overgives til en forvaltningsafdeling i et anerkendt pengeinstitut og således, at fondens værdipapirer noteres på navn med prohibitivpåtegning, hvorved bevistvivl om, hvem der er rette ejer af pågældende værdipapirer, undgås. Tilsvarende gælder tinglysning ved besiddelse af fast ejendom.

Grevinde
Danner-sagen

Spørgsmålet har været fremme i sagen vedrørende grevinde Danners oprettelse af Kong Frederik den Syvendes stiftelse. U.f.R. 1884 723 H, jfr. U.f.R. 1883 p. 1159, LOHSR-dom. Grevinden havde oprettet fundats for stiftelsen og udpeget 3 bestyrelsesmedlemmer. Hun havde givet fundatsen til de to medlemmer af bestyrelsen og refereret indholdet for den tredje. I fundatsen var der forbeholdt stifteren en vis adgang til at disponere med hensyn til stiftelsens indtægter, men ikke dens formue. Efter oprettelsen var grevinde Danner påbegyndt en længere rejse, under hvilken hun døde. Der var ikke foretaget tinglysning af skøde, og i det hele var formel berigtigelse af overdragelserne ikke sket. Finansministeriet krævede arveafgift og hæftede sig her særligt ved den omstændighed, at der ikke var sket tinglysning. Højesterets dom lægger vægt på, at der ved overlevering af fundatsen til bestyrelsen var skabt en situation, hvorved bestyrelsen kunne gøre krav gældende på fondens vegne og antog, at der forelå fuldbyrdet livsgave, således at arveafgift ikke kunne kræves.

At praksis stiller beskedne krav til anerkendelsen af en selvstændig fond – også en ikke kongeligt konfirmeret – fremgår af sagen enkefru Mortensen mod Finansministeriet U.f.R. 1963 side 734/H. Enkefru Mortensen, der var enearving efter sin mand, skulle ifølge ægtefællernes fælles testamente oprette et legat enten i levende live eller ved sin død. Den 14. oktober 1954 oprettede fru Mortensen i overværelse af to vidner, der havde et nært personligt forhold til fru Mortensen, en fundats for »A. P. Mortensen og hustru's legat«, hvoraf § 9 citeres: »Legatets kapital består i en kapital på 500.000,- kr., skriver femhundredetusinde kroner, der udredes i forskellige aktiver tilhørende erektorernes fællesbo.

Enkefru
Mortensen-
sagen

Aktivernes overdragelse sker efter forhandling mellem administrator og fru Olga Mortensen, der har forpligtet sig til at overdrage den nævnte kapital pr. 1. april 1954.«

Den 22. november 1954 indbetalte fru Mortensen renter af legatkapital for tiden 1. juni-30. november 1954 med 20.000,- kr. Den 1. marts 1955 indbetalte fru Mortensen a conto legatkapital med kr. 93.953,29, og den 12. januar 1956 indbetalte fru Mortensen renter for tiden 1. december 1954 til 30. november 1955. Retssagen handlede om, hvorvidt den resterende ikke indbetalte legatkapital på kr. 406.046,71 måtte anses for en gæld fra fru Mortensen til legatet, og hvorvidt hun følgelig var berettiget til at fradrage renter af den pågældende skyldige kapital. Legatets bestyrelse bestod af familiens advokat og de to ovenfor nævnte vitterlighedsvidner. Sagen er citeret så fylldigt for at dokumentere, at berigtigelsen af fondsstiftelsen havde et noget konturløst forløb. Det samme gælder indbetalingen af de omtvistede beløb, ikke mindst tidspunkterne herfor, hvortil kommer, at fru Mortensens pligt skulle fastlægges efter forhandling med fru Mortensen selv. Kammeradvokaten fremhævede under sin procedure, at da fru Mortensen endelig betalte på sin forplig-

telse, skete det på en måske skattespekulativ måde, idet fru Mortensen afpassede sin rentebetaling med udløbet af sit regnskabsår.

Den 5. april 1956 afgik fru Mortensen ved døden. På dette tidspunkt havde ingen revision af noget legatregnskab endnu fundet sted. Hertil kommer, at de betalinger, som fru Mortensen præsterede over for legatet, enerådigt fastsattes af hende.

Det kan derfor ikke undre, at såvel landsret som højesteret fastslog, at henholdsvis »fru Mortensens forpligtelser over for legatet ikke havde haft en så bestemt karakter, at det har kunnet begrunde noget fradrag«, og der »kræves adskillelse mellem skatteyder og legatet og et klart grundlag for, at en reel forpligtelse er påtaget.« (Højesterets afgørelse var med 4 stemmer mod 3). Væsentligst er det imidlertid, at såvel højesteret som landsret udtalte, at legatet var gyldigt stiftet, og som det senere skal fremhæves tog højesteret ikke afstand fra, at fru Mortensen selv som stifter i første række ville være berettiget til at nyde godt af legatets frugter.

Ex tuto bemærkes, at § 17 i ligningsloven i dag forhindrer, at renter af den heromhandlede art fradrages i den skattepligtige indkomst, idet renter, der hidrører fra gæld, der som gave eller arveforskud er påtaget over for fonds, legater ell. lign., der er oprettet helt eller delvis til fordel for bestemte familier, ikke er fradragsberettiget.

Følgende kan udledes af dommen enkefru Mortensen: For det første at der stilles beskedne formelle krav til oprettelsen af en fond. Dernæst at stifteren kan nyde godt af fondens midler – ganske vist under visse betingelser, jfr. senere – og for det tredje det selvfølgelig, at stifteren ikke kan påberåbe sig et retsforhold over for fonden – ej heller i skattemæssig henseende – med mindre dette opfylder visse minimumskrav til klarhed og er af reel beskaffenhed.

Fru Vett-sagen Delvis de samme spørgsmål har forudsætningsvis været afgjort i en nyere sag, nemlig højesteretsdom af 5. april 1977

U.f.R. 77/418, boet efter fru Else Vett mod Ministeriet for Skatter og Afgifter. Sagen vedrørte primært et spørgsmål om, hvor vidt nogle midler, som fruén ved ensidig viljeserklæring havde henlagt til en af hende stiftet »Fondation Thea« var arveafgiftspligtige i Danmark, hvorved bemærkes, at nævnte »Fondation Thea« udbetalte et beløb på \$ 61.610,- til en af fru Vett's tidligere afdøde mand oprettet fond, der var domicileret i Danmark, og som havde til formål at yde støtte til fordel for forskning vedrørende arteriosclerose. Spørgsmålet var nu, hvorvidt der i Danmark skulle erlægges arveafgift af nævnte beløb, eller om det skulle anses for en erhvervelse for nævnte fond uden fiskale konsekvenser. Det fik central betydning for sagen, at § 2 i nævnte »Fondation Thea« var sålydende: »The only and life beneficiary of this foundation shall be Mrs. Else la Cour Vett. She has an absolute right of disposal on the income and the assets of the foundation.«

Landsretten udtalte hertil: »Efter indholdet af det fru Else Vett den 6. februar 1968 underskrevne dokument må hun antages at have haft en uindskrænket ret til i levende live at disponere over de af hende til den såkaldte »Fondation Thea« »henlagte midler«, som derfor stadig tilhørte hende ved hendes død«. Højesteret udtalte i tilslutning hertil, at beløbet udgjorde en del af fruens formue.

Forholdet kan også udtrykkes på en anden måde: Fru Vett havde ikke bortskænket nævnte formue.

Fondens bestyrelse.

Formuen skal som anført yderligere være henlagt under en særlig bestyrelse. Hertil bemærkes for det første, at revisorer og advokater, der spørges til råds om fondsdannelser, stedse konfronteres med ønsker om formulering af, hvilke mindstekrav der bør opfyldes, f. eks. hvor mange familiemedlemmer der kan få sæde i en fondsbestyrelse, hvorledes familien kan

anvende sit flertal etc. etc., altsammen med henblik på at afbøde effekten af, at stifteren må give afkald på en ejendomsret, der opleves som betydningsfuld. Stifteren ønsker, at han og hans familie sikres betydelig indflydelse, således at denne ejendomsret kan konverteres til noget, der minder om en brugsret til den bortskænkede formue.

Familiemedlem
i bestyrelsen

Hertil bemærkes for det første, at det ikke på forhånd forekommer at være et absolut gode, at familien sikres dominans i bestyrelsen, hvad enten dette legalt kan gøres eller ej. Netop ved udformningen af reglerne om bestyrelsens sammensætning stilles koncipisten af en fondsfundats over for én af sine mest komplicerede opgaver. Det opleves som et savn, at der ikke findes en generalforsamling til at udøve censur på bestyrelsens beslutninger og påvirke dennes sammensætning. Det er endog særdeles vanskeligt at udtænke mekanismer, der stedse sikrer, at der kommer fremmed og professionel indflydelse i fondsbestyrelsen. Selv om de fleste fondsbestyrelser kan siges at forvalte passiv kapital, nemlig i form af aktier i et familieforetagende, er dette kun korrekt ud fra en mere formel betragtning. Den reelle betragtningsmåde er at anskue fondsbestyrelsen som forvalter af den aktiebesiddelse, som samtidig er nøglen til familievirksomheden, hvilket indebærer, at fondsbestyrelsen skal besætte måske samtlige bestyrelsesposter i det til fonden knyttede familieaktieselskab. Det forekommer sjældent tilrådeligt at efterleve de henstillinger, fondsstifteren har med hensyn til hans families altdominerende indflydelse på fondsbestyrelsen og dermed på familieaktieselskabet i et ukendt antal generationer. Bortset herfra kan retsstillingen i dag udtrykkes således, at fondsbestyrelsen udmærket kan tænkes domineret af familiemedlemmer. Dog stilles for så vidt angår ikke kongeligt konfirmerede fonds det krav af ligningsmyndighederne, at det i fundatsen sikres, at mindst et af fondsbestyrelsens medlemmer til stadighed indtager en stilling, der giver fornøden ga-

ranti for uvildighed i forhold til stifteren og dennes familie, jfr. hertil R&R 1967, SM p. 34-35. Sk.dp. j.nr. VIII. 10 80/1967.

I denne forbindelse henvises til Statsskattedirektoratets udtalelse O. 45660, jfr. R&R 1977 SM p. 151. Forespørgslen vedrørte en fundats, som indeholdt bestemmelse om, at et af bestyrelsens medlemmer »skulle være uafhængigt i forhold til stifteren og de begunstigede og indtage en sådan stilling i samfundet, som gav fornøden garanti for en sådan uafhængighed.«

Statsskattedirektoratet anså ikke denne bestemmelse for tilstrækkeligt betryggende, og »det afbødede ej heller denne mangel, at Den Danske Provinsbanks forvaltningsafdeling i mangel af enighed i bestyrelsen om besættelse af bestyrelsens poster skulle forestå udpegningen.«

Det korte citat røber ikke noget om sagens nærmere beskaffenhed. Umiddelbart er udtalelsen i strid med den ovenfor citerede retspraksis.

Det samme gælder ligningsmyndighedernes krav om, at der i det hele taget skal være en såkaldt uafhængig person i bestyrelsen. Bortset fra, at det kan have mange andre gode grunde for sig at indsætte en veluddannet og uafhængig person i bestyrelsen, taler rent praktiske og ikke mindst økonomiske overvejelser for at efterkomme ligningsmyndighedernes krav i så henseende. Den skatteyder, der ikke ønsker at efterkomme kravene til bestyrelsens sammensætning, må påregne en langvarig skattebyrde med de dertil hørende ofte vanskeligt overkommelige finansieringsbyrder.

Uagtet at skattemyndighedernes krav om det såkaldt uafhængige bestyrelsesmedlem i familiefonds må anses for uhjemlet, er kravet ud fra andre betragtninger ikke ganske uforståeligt. Netop den påpegede formløshed vedrørende fonds gør det for administrationen påkrævet at opstille rimeligt overkommelige og praktisable krav for at sikre mod

misbrug af fonds. Forsigtigvis må det formenes, at den manglende tilstedeværelse af det såkaldt uafhængige bestyrelsesmedlem i det højeste kan føre til, at skattemyndighederne i andre henseender må føle sig foranlediget til at skærpe agtpågivenheden over for en sådan fond i øvrigt, hvad angår opfyldelsen af de øvrige betingelser, der hører til for at anerkende en fonds selvstændige retssubjektivitet i skattemæssig henseende.

Fondens formål.

Formål Det tredje element i definitionen er, at den pågældende formue skal være henlagt til opfyldelse af et bestemt formål. Om formålet skal blot anføres, at en fond kan have et hvilket som helst formål, når blot dette er meningsfyldt og ikke strider mod lov og ærbarhed. Dertil kommer, at fonds kan være afskåret fra at gennemføre visse formål på grund af særlige lovbestemmelser herimod, således kan en fond nok drive, men ikke eje en landbrugsejendom uden særskilt tilladelse hertil. Eksempelvis kan den ej heller drive virksomhed, som kun kan udøves af fysiske personer med særlig autorisation.

Fondens afgiftsretlige stilling.

Almenvelgørende fonds/
Familiefonds Vedrørende formålet sondres i øvrigt mellem almenvelgørende fonds og familiefonds. Sondringen har betydning ved afgørelse af, om der er mulighed for nedsættelse af arveafgift, fradragsret for ensidigt påtagne løbende ydelser og for spørgsmålet om, hvorvidt der er mulighed for hel eller delvis skattefrihed, selv om en fond er erhvervsdrivende. Endvidere har sondringen betydning ved afgørelsen af, om der kan meddeles kongelig konfirmation.

Det er vanskeligt positivt at fastlægge begrebet almenvelgørende. I ligningslovens § 14, stk. 3, er det bestemt, at løbende ydelser ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst, såfremt sådanne er påtaget over for fonds, legater ell.

lign., som helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier. I samme lovs § 17 er optaget et tilsvarende forbud mod fradrag af renter over for fonds, legater ell. lign. af samme beskaffenhed. Fra nævnte lovbestemmelser kan ikke sluttes, at fonds, der er oprettet til fordel for andre end bestemte familier, er almenvelgørende, jfr. lov om afgift af arv og gave, § 3, stk. 4, 2. og 3. punkt, men alene, at fradragsretten i medfør af § 14, stk. 2, for løbende ydelser samt fradrag for renter i medfør af statsskattelovens § 6 A ikke kan indrømmes.

Ifølge den just citerede bestemmelse, lov om afgift af arv og gave § 3, stk. 4, er »finansministeren bemyndiget til at nedsætte afgiften af arv, som tilfælder offentlige institutioner, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, eller som på anden måde bortskænkes i tilsvarende øjemed. Et legat eller en stiftelse betragtes ikke som almenvelgørende, når der er forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret til nydelse af samme for mere end to generationer.«

Arveafgifts-
nedsættelse

Af denne lovbestemmelse kan ikke sluttes, at en fond er almenvelgørende, såfremt en bestemt familie har fortrinsret til nydelsen af dens formueafkast for mindre end to generationer eller at flere ubestemte familier har fortrinsret til nydelsen af samme for færre eller flere end to generationer.

I skattedepartementets praksis opereres med en positiv begrebsbestemmelse og en sondring mellem begreberne almenvelgørende og almennyttig. Ifølge departementets praksis er en fonds formål almenvelgørende, når det uddeler legater efter økonomisk trang. Almennyttige er formål, såfremt der ydes eksempelvis studiehjælp, hjælp til sygdomsbekæmpende foranstaltninger, til blindesagen etc. Denne ejendommelige kasuistik har blandt andet følgende retsvirkning:

Almen-
velgørende/
almennyttige
fonds

En fond, hvis formål er at støtte værdigt trængende i Sneum sogn, men dog således, at efterkommere af Marinus

Jensen i to generationer skal være fortrinsberettigede til at nyde legater, såfremt de er værdigt trængende, kan principielt opnå afgiftsnedsættelse. Dersom tre generationer havde været fortrinsberettigede, ville afgiftsnedsættelse ikke kunne indrømmes til denne fond, der betragtes som almenvelgørende, jfr. § 3, stk. 4 in fine i AAL.

Såfremt fondens formål var at støtte blindesagen, dog således, at blinde efterkommere efter Marinus Jensen i et antal ubestemte generationer er fortrinsberettigede, kan afgiftsnedsættelse indrømmes. Der tages ikke hensyn til antallet af fortrinsberettigede generationer, thi fonden er almennyttig.

Det er almindeligt, at formålsbestemmelsen i en familiefond formuleres således:

»Fondens formål er at eje og udøve stemmeretten på aktierne i Jens Jensen & Søn A/S. Endvidere at yde støtte til efterkommerne af stifteren Jens Jensen.

Dernæst at yde støtte til tidligere og kommende medarbejdere i Jens Jensen & Søn A/S.«

En sådan, ganske typisk fond, bliver ikke almenvelgørende derved, at støtten til stifterens familie begrænses til to generationer. Ej heller derved, at muligheden for at støtte stifterens slægt helt udelades. Der ville i så tilfælde næppe være tvivl om, at der ikke længere er tale om en familiefond. Formålet er imidlertid ikke herved blevet tilstrækkeligt alment til, at departementet vil bevillige afgiftsnedsættelse. Ved praktisering af afgiftsnedsættelsesbestemmelsen i § 3, stk. 4, har man mere brede, klassiske støttebestræbelser for øje, såsom støtte til kunst, videnskab, uddannelse, sygdomsbekæmpelse og andre også bredt bestemte humanistiske eller humanitære formål. I den ovenfor citerede dom U.f.R. 1977 p. 418 indrømmede skattedepartementet i øvrigt afgiftsnedsættelse vedrørende det beløb, der var omtvistet under sagen. Arvebeløbet gik til en fond, hvis formål var at medvirke til bekæmpelse af arteriosclerose.

I øvrigt kan der ved berigtigelsen af arveafgift vedrørende beløb, der tilfalder fonds, legater m. v. være grund til at optage forhandling med skattedepartementet om delvis afgiftsnedsættelse, såfremt fonden er almenvelgørende eller almen-nyttig i den ovenfor angivne forstand, men samtidig har et islæt af familietilknytning eller anden form for ikke-nedsættelsesbegrundende formål. Fonden kan i så tilfælde opdeles i to afdelinger med særskilt forvaltning af midlerne, således at der alene begæres afgiftsnedsættelse for den fondsformue, som opfylder kravene til almenvelgørenhed eller almennytte.

Delvis
afgifts-
nedsættelse

Beskatning af fonds.

Som anført kan såvel en almenvelgørende fond som en familiefond være helt eller delvis erhvervsdrivende, idet visse nærmere i selskabsskatteloven § 1, stk. 3, angivne indtægter anses for erhvervsmæssige, nemlig indtægt ved næringsvirksomhed eller forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Hertil kommer, at såfremt en fond er tillagt andel af en virksomheds overskud, anses sådan indtægt også for erhvervsmæssig. Modsætningsvis kan herfra sluttes, at en ret til at oppebære en omsætningsbestemt afgift normalt ikke er at anse for erhvervsmæssig.⁹⁾ Erhvervsmæssig indtægt beskattes med 37%.

Indkomst-
beskatning af
erhvervs-
indtægter

Anden indtægt, herunder indtægt ved rente eller udbytteindtægt, beskattes ikke.

Der kan dog blive tale om beskatning også af renter, typisk af renter af indskud i banker og sparekasser eller andre pengeinstitutter, forsåvidt det må formenes, at den pågældende renteindtægt kan henføres til den driftskapital, som er nødvendig for at drive den skattepligtige virksomhed.¹⁰⁾

Beskatning
af rente-
indtægter

Såfremt en fond konstaterer afhændelsesavancer på akti-

Avance-
beskatning

⁹⁾ Thøger Nielsen l.c. p. 100 m. henvisn. og Michelsen l.c. p. 220 m. henvisn.

¹⁰⁾ R & R 1969 SM p. 96 (LSR I 1967/68 nr. 21.574 samt Kjersgaard i R & R 1969 p. 336 ff. samt Michelsen i R & R 1973 p. 223 m. de der anførte henvisn.

ver, som har dannet grundlag for indkomstskabende aktivitet af erhvervsmæssig art, medfører dette almindelig eller særlig indkomstskattepligt for fonden.¹¹⁾ Begrebsmæssigt kan fonds ikke beskattes af spekulationsavancer.¹²⁾

Bortfald af
indkomst-
beskatning

En fond, der driver virksomhed, ved hvilken der oppebæres erhvervsmæssig indtægt, kan bevillingsmæssigt opnå bortfald af skattebetaling i det omfang, den oppebårne indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed er anvendt til almenvelgørende formål. Bevillingsbeføjelsen er af Ministeren for Skatter og Afgifter henlagt til statsskattedirektoratet. Såfremt der både foreligger indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, anses sidstnævnte i sin helhed for medgået til den almennyttige virksomhed, hvilket indebærer, at bortfald af skattebetalingen i sin helhed kun finder sted, såfremt det samlede overskud ved både erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed anvendes til det almennyttige formål. Dog er der givet særlige regler for etablering af reserver, som løbende kan etableres med fradragsvirkning, såfremt det må antages, at den samlede indtjening i almindelighed medgår til almennyttig virksomhed. Der henvises i det hele til SEL § 3, stk. 2ff. samt finansministeriets cirkulære nr. 119 af 14.6.1963.

Legatmodtagerens skattemæssige stilling.

Beskatning
af legat-
modtageren

Spørgsmålet om, hvem der kan modtage ydelser fra en fond i form af legater eller i form af andre fordele, påkalder sig ingen interesse, når yderen er en almenvelgørende fond. Det legat ell. lign., som legatnyderen modtager, er skattepligtig almindelig indkomst, med mindre der ved lov er gjort undtagelser herfra, således at ydelsen er skattepligtig som særlig indkomst eller skattefri.

Hædersgaver

Som eksempel på det første kan nævnes LSI § 2, stk. 1, litra

¹¹⁾ R & R SM 1969 p. 23 og samme 1965 SM p. 44.

¹²⁾ Moritz Hansen: Beskatning af fast ejendom 1976 p. 344 m. henv.

16, der bestemmer, at gave- og legatbeløb, der er ydet »én gang for alle af offentlige midler, legater, kulturelle fonds ell. lign. her i landet eller i udlandet, er skattepligtig særlig indkomst, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«. Som eksempler på skattefrihed kan nævnes understøttelser, der udbetales i henhold til fundatsen for Hvide Sande Fondet eller Nobelprisen, jfr. ligningslovens § 7, stk. 1, litra k og v.

Modtageren af et legat eller anden økonomisk fordel fra en familiefond beskattes ganske på samme måde som legatmodtageren fra en almenvelgørende fond.

Kredsen af legatnydere.

Man har imidlertid drøftet, om den kreds af personer, der kan modtage ydelser fra en familiefond, bør begrænses. Særlig har man drøftet, hvorvidt stifteren af en familiefond selv kan modtage legater fra denne, uden at fondens selvstændighed derved bringes i fare. Tanken er, at fondsstifterens overdragelse af legatkapitalen til fonden bliver mindre troværdig, mindre reel, såfremt der er udsigt til, at han selv kan oppebære midler fra denne.

Hvem kan modtage legater?

Fondsstifteren

I sager om ikke kongeligt konfirmerede fonds, der har været forelagt statsskattedirektoratet, har man som en konsekvens heraf indtaget det standpunkt, at der i en fundats skal optages udtrykkelig bestemmelse om, at fondens formue i tilfælde af fondens opløsning ikke kan gå tilbage til stifteren. Hertil føjer man, at den ej heller må gå tilbage til den med stifteren samlevende ægtefælle, ligesom udlån af fondens midler til denne personkreds ikke må finde sted. Tilsvarende regler begærer man indsat, for så vidt angår bidragydere til fonden. Den her angivne praksis har antagelig været anset for hensigtsmæssig dels for at have en rimeligt praktikabel, administrativ regel og dels for at afbøde på manglen af offentligt tilsyn.

Statsskattedirektoratets praksis

Udlån Ovennævnte forbud mod ydelse af økonomiske fordele til stifteren, den med ham samlevende ægtefælle og andre bidragydere har dog ligeledes i statsskattedirektoratets forespørgelsespraksis været begrænset, således at man ikke har haft noget at indvende imod udlån af penge til nævnte personkreds, når blot lånet sikredes ved pant i fast ejendom.

Severinsen anfører, at kilden til nævnte forespørgelsespraksis er en fra skattedepartementet hidrørende utrykt skrivelse af 21. september 1967, skattedepartementets II journal nr. 2199/1967, og tilføjer, at årsagen til den noget rigoristiske holdning muligvis har været, at den citerede forespørgelsessag vedrørte et tilfælde, hvor en familiefond var etableret udelukkende på grundlag af en såkaldt forpligtelseserklæring vedrørende en løbende ydelse. Den pågældende sag havde således et lidt skattespekulativt præg, idet stifteren herved forespurgt, hvorvidt han senere måtte nyde godt af de midler, han tidligere havde trukket fra i sin skattepligtige indkomst.

Den ovenfor citerede praksis er for tiden genstand for diskussion. Statsskattedirektøren har i et indlæg i dagbladet »Aktuelt« den 15. juni 1978 oplyst, at statsskattedirektoratet nu i forespørgsler vedrørende anerkendelse af den selvstændige retssubjektivitet for fonds i skattemæssig henseende stiller krav om, at der i fondsfundatsen er optaget forbud mod udlån til stifteren. Ved cirkulære af 19.6.1978 til ligningsmyndighederne er dette forbud blevet gentaget, j.nr. O. 48.927. Baggrunden for cirkulæret var en af politiadvokat Lemvig forfattet kronik i Aktuelt den 11.6.1978, i hvilken forfatteren angav, at man lovligt kunne påtage sig en løbende ydelse til en almenvelgørende fond og berigtige ydelsen i form af pantebrev i sit parcelhus. Når parcelhuset på et tidspunkt blev overbelånt, kunne den »almenvelgørende« fond lade være at byde på den tvangsauktion, der før eller siden måtte komme over ejendommen, således at parcelhusejeren

selv kunne overtage sin ejendom på ny til en favorabel pris. Dette skulle ifølge politiadvokaten kunne lade sig gøre på grund af, at der herskede en særegen indforståelse mellem den øvrige fondsbestyrelse og parcelhusejeren selv. Poli-advokatens skrivelser forårsagede ovennævnte cirkulære, der forbyder udlån til stifteren også mod pant i dennes faste ejendom. Den retsopfattelse, cirkulæret udtrykker, har næppe – ligesom kronikørens – støtte i gældende ret.

En nærmere gennemgang af retspraksis tyder på, at det ikke på forhånd kan udelukkes, at fondsstifteren kan oppebære midler fra fonden. Ovenfor er det anført vedrørende sagen om enkefru Mortensen (U.f.R. 1963 H p. 734), at hun, der selv stiftede en fond, kunne oppebære midler fra denne. Højesteret udtalte: »Under de foreliggende omstændigheder, hvor skatteyderen har oprettet et legat – til hvis nydelse hun om fornødent måtte anses som berettiget i første række – måtte der, for at appellantens påstand kunne tages til følge, kræves sikker adskillelse mellem skatteyderen og legatet og et klart grundlag for, at en reel forpligtelse er påtaget.«

Det er ovenfor skildret, at forpligtelsen var uklar, og at adskillelsen mellem fru Mortensens og fondens formue ligeledes var uklar. Havde den ønskede og ønskelige klarhed været til stede, ville højesteret som citeret ikke have indvendt noget imod, at fruén havde anset det af hende opgivne beløb som gæld og fratrasket de dertil hørende renter. Ganske uanset den manglende klarhed tog man ikke afstand fra, at hun selv kunne oppebære legater. Hun kunne ikke trække renter fra, men gerne oppebære legater, trods den manglende klarhed.

I den ovenfor nævnte sag vedrørende fru Vett blev samme spørgsmål belyst på en anden måde. Fru Vett havde ifølge dommens resultat slet ikke stiftet nogen fond, men havde blot indsat et beløb på en bankkonto i Schweiz, og den af

Diskussion
Fru Vett

hende oprettede fundats må betragtes som et dokument, i hvilket hun uden at iagttage testamentsrettens former havde disponeret over en del af sine efterladenskaber. De midler, der beroede på kontoen i Schweiz, bortskænkede hun ved en døds gave. Den i nærværende sammenhæng interessante forskel mellem den af fru Vett oprettede fond og enkefru Mortensens er, at fru Mortensen havde institueret en bestyrelse, som skulle og kunne modtage en begæring fra hende eller andre vedrørende dispositioner over fondens midler. En sådan savnedes ganske i fru Vetts fond. Hun alene rådede over fondens midler. For fru Vetts vedkommende var det på forhånd givet, at hun kunne modtage legater – hun havde aldrig opgivet rådigheden over sine midler. Fru Mortensen måtte i givet fald have forelagt spørgsmålet for bestyrelsen, som – formelt – kunne have afslået.

Fru Bolvig Spørgsmålet har ligeledes været fremme i sagen vedrørende fru Marie Elisabeth Bolvig U.f.R. 1960 p. 345 H. en sag, der i første række ligesom fru Mortensens vedrørte et formueskatteretligt problem. Sagens omstændigheder var følgende:

Problemet var, om fru Bolvig måtte anses selv at have fraskrevet sig retten til halvdelen (hendes arvelod) af en kapital, som hun overensstemmende med hendes og hendes mands fælles testamente havde overdraget til et legat, efter at han var afgået ved døden. Der var i ægtefællernes testamente forbeholdt fru Bolvig ret til at udøve stemmeretten på de aktier, der ifølge dette skulle overdrages til legatet og yderligere en ret til, hvis hun skulle komme i økonomisk nødstilstand, at forlange realiseret af de legatet tillagte aktier, såfremt dette var nødvendigt til hendes hæderlige udkomme, altså at forlange legatets grundkapital forringet med det fornødne beløb.

Fru Bolvig oprettede som aftalt med sin ægtefælle en fundats, dog således, at stemmeretten på de aktier, der blev

overdraget til legatet, tilfaldt legatet sammen med aktierne og med den ændring, at det i fundatsen § 4, stk. 2, blev bestemt, at Socialministeriet, hvis hun kom i økonomisk nødstilstand, skulle kunne give tilladelse til, at der sælges legatet tilhørende aktier i den udstrækning, der var nødvendig for hendes hæderlige udkomme. Fru Bolvig blev for sin levetid formand for legatets bestyrelse, og de to øvrige bestyrelsesmedlemmer var begge direktører i A/S P. Bolvig, i hvilket selskab fonden havde den dominerende aktieindflydelse i kraft af fru Bolvigs gave i forbindelse med fondsstiftelsen.

Ved højesteret vandt fru Bolvig sagen. Man kunne nu rejse det spørgsmål, om det havde betydning for fru Bolvigs eventuelle legatnydelse, på trods af at hun var stifter, at der i den af fru Bolvig oprettede fundats var sket de to nævnte ændringer: stemmeretten på legatets aktier var overgået til dette, og beføjelsen til at beslutte, hvorvidt der eventuelt skulle realiseres af legatets grundkapital til fordel for stifteren, var henlagt til Socialministeriet. Med andre ord: Medførte ændringerne, at fru Bolvigs eventuelle legatnydelse blev mere acceptabel, eller mindre? Hertil udtaler højesteret: »Hvad dernæst angår den appellantinden ved testamentet tillagte ret til at forlange realisation af aktier tilhørende legatet findes denne ret at måtte forstås således, at den ikke har givet hende adgang til at realisere aktierne efter eget skøn, men kun til at rejse krav herom over for legatets bestyrelse, såfremt hun var kommet i en sådan økonomisk nødstilstand, at dette var nødvendigt for at sikre hende et hæderligt udkomme – hvilket i øvrigt efter det om hendes forhold oplyste måtte anses for en fjerntliggende mulighed. Det findes heller ikke at være af afgørende betydning, at stemmeretten på aktierne efter fællestestamentet tilkom appellantinden personlig – medens den efter indstilling af executorerne og med appellantindens tiltrædelse efter legatets oprettelse er tillagt

dettes bestyrelse – idet hun måtte anses forpligtet til ved udøvelse af stemmeretten at tage hensyn til legatets interesser.«

Det ovenfor stillede spørgsmål kan besvares således: Hvad enten fru Bolvig havde gennemført den i testamentet instituerede ordning eller den ændrede fundats, kunne hun nyde legater.

Konklusion Konklusionen af det anførte må være, at gældende ret ikke hindrer stifteren i at oppebære midler fra fonden, end mindre stifterens ægtefælle eller andre bidragydere. Afgørende herfor vil dog være, at muligheden for at oppebære ydelser fra fonden ikke er henlagt til stifterens egen diskretionære og vilkårlige afgørelse, men at ønsket om oppebørsel af ydelser skal rettes til et organ, som ikke kan identificeres med stifteren. Til dette organs uafhængighed stilles i øvrigt kun beskeden krav. Bestyrelsen må gerne have også personligt interessefællesskab med stifteren, men en censur skal der udøves.

Også ud fra andre betragtninger forekommer det mindre forståeligt, at skattemyndighederne har forsøgt opstillet et rigoristisk forbud mod udlodning til stifteren.

Man gætter på, at årsagen hertil har været, at man har haft forestilling om, at der var knyttet (urimeligt) store økonomiske (skattemæssige) fordele hertil. Det kan da også næppe bestrides, at det er økonomisk særdeles fordelagtigt for en stifter at modtage et legat fra en af ham selv oprettet fond, efter at formuen skattefrit er vokset måske ganske betydeligt, indtil legatudlodningen finder sted.

Diskussion Den økonomiske fordel, stifteren opnår herved, er imidlertid ikke forskellig fra den fordel, som en lønmodtager eller anden forsikringstager opnår, når han modtager udbetalinger fra kapitalopsparingsordninger i pensionsøjemed, rateforsikringer o. lign. Også her er udbetalingerne fra forsikringsordningen en frugt af, at der gennem en lang årrække har fundet en skattefri formuetilvækst sted. Sammenlignin-

gen halter; forsikringstageren er bedre stillet, end en fondsstifter og legatmodtager i givet fald ville være, eftersom forsikringstagerens indskud af midler i forsikringsordninger er sket med betydelig skattebegunstigelse. En forsikringstager er i øvrigt på forhånd sikker på, at de af ham indskudte midler med tillæg af renter m. v. kommer enten ham eller hans bo til gode, og han har inden for pensionsbeskatningslovens rammer betydelig frihed til at fastlægge, hvorledes udbetalingerne rent faktisk skal finde sted. Den fondsstifter, der ønsker et legat fra en af ham selv oprettet fond, skal ansøge fondsbestyrelsen herom, og denne afgør, hvorvidt og hvor meget, der skal ydes som legat og altid som skattepligtig indkomst – her findes ingen mulighed for (kun) at betale en statsafgift på 25 % af en kapitaludlodning fra en fond, således som det er tilfældet ved konvertering af rateforsikringer oprettet i pensionsøjemed.

Også andre reale grunde fører til, at stifteren, den med ham samlevende ægtefælle og andre bidragydere skal kunne modtage legater fra en fond som nævnt. Når det anerkendes, at en fondsstifter kan skænke beløb til en fond med forbeholdt rentenydelse, må han så meget mere kunne forbeholde sig muligheden af at begære midler fra fonden hos en af ham måske helt uafhængig fondsbestyrelse.

De her anførte bemærkninger gør i første række krav på at analysere den foreliggende, ganske sparsomme retspraksis. Hvor enig man end måtte være i de anførte betragtninger, forekommer det mindre tilrådeligt uden særskilte overvejelser at overføre resultaterne til praktisk rådgivning. Med ligningsmyndighedernes – ganske vist uhjemlede – holdning in mente må man påregne, at en fondsdannelse, der indebærer abstrakt mulighed for, at stifteren eller den med ham samlevende ægtefælle kan opnå udlodninger, vil udløse en skattesag, der næppe vil stoppe ved Landsskatteretten. Den skatteyder, der deler og ønsker at gennemføre de anførte

synspunkter, må påregne en sag, der bliver ført til ende ved højesteret, og da der ofte er tale om, at ganske store formue-værdier overføres til fonds og dermed også betragtelige afkast heraf, må vedkommende skatteyder påregne betragtelige likviditetsbyrder i form af udlæg af skatten for fondens ellers indkomstskattefrie indtægter i en 4-6 årig periode.

Som kuriosum i denne sammenhæng bemærkes, at den ordning, der indtil 31. december 1973 har været gældende for de på Vemmetofte Jomfrukloster indskrevne damer, ganske må sidestilles med det forhold, at bidragydere oppebærer ydelser fra en fond, dog med den modifikation i sammenligningen, at der for de indskrevne damers vedkommende næsten har været vished for oppebørsel af klosterhævningerne. Noget tilsvarende gælder for de damer, der er indskrevet i Vallø Stift.

Kongelig konfirmation.

Kongelig konfirmation De ovenfor anførte bemærkninger vedrører alene fonds, for hvilke der ikke er søgt kongelig konfirmation. Årsagen til, at der på visse områder kan angives andre regler for kongeligt konfirmerede fonds, skyldes antagelig dels historiske forhold, idet fonds har en betydelig længere historie end indkomstskatten, og dels at ligningsmyndighederne ingen materiel prøvelse foretager af de enkelte elementer i en indsendt fondsfundats, såfremt man er underrettet om, at der agtes ansøgt om kongelig konfirmation.

Kongelig konfirmation er ingen gyldighedsbetingelse for stiftelsen af en fond, og der er i øvrigt ej heller knyttet andre særligt præcise retsvirkninger til konfirmationsinstituttet. Forskellige motiver fører imidlertid til alligevel at lade en fond kongelig konfirmere. For det første må det antages, at en kongeligt konfirmeret fond altid må anses for at være et selvstændigt retssubjekt. Dernæst opnås en ønskværdig offentlig interesse for legatets eksistens og opretholdelse, idet

den kongelige konfirmation sikrer, at fonden stedse vil være funktionsdygtig med bestyrelse, revision etc. og således undgå den fare, der består i, at et legat helt eller delvis går i glemmebogen eller bliver funktionsudygtigt på grund af manglende mulighed for opfyldelse af sit formål. Den kongelige konfirmation sikrer, at der bliver søgt om, at permutation (ændring) vil finde sted, om dette bliver nødvendigt. Endelig er den kongelige konfirmation gavnlig derved, at konfirmation nægtes, såfremt fundatsen ikke indeholder betryggende bestemmelser om revision og decision.

Ved decision forstås det forhold, at den talmæssige revision suppleres med en undersøgelse af, hvorvidt fundatsens bestemmelser er overholdt. Decision

Såfremt en fundats ikke har kunnet opnå, eller stifteren ikke har ønsket at opnå kongelig konfirmation, kan det tilrådes alligevel i fundatsen at indsætte bestemmelser om decision, men henlægge beføjelsen til en af de anerkendte forvaltningsafdelinger, der professionelt kan påtage sig opgaven. Hertil kan føjes, at det erfaringsmæssigt er en bekvemmelighed for den rådgiver, advokat eller revisor, der beskæftiger sig med en fond, at et andet fremmed organ skal øve censur på fondsbestyrelsens beslutninger.

Kongelig konfirmation meddeles gennem det fagministerium, under hvilket det må antages, at den pågældende fond henhører. Kan en fond ikke henføres under et bestemt ministerium, eller har fonden blandet formål, finder konfirmation sted gennem Justitsministeriet.

Der knytter sig en vis interesse til spørgsmålet om, hvorledes konfirmationspraksis må antages at være. Konfirmationspraksis

Kilden hertil er først og fremmest Ministerialtidende B, som desværre er ophørt med at udkomme siden 1. januar 1977. Der udtrykkes hermed håb om, at dette organ vil få en afløser.

Et tilfældigt opslag i Ministerialtidende viser, at man tid-

ligere har været endogså temmelig ukritisk med hensyn til meddelelse af konfirmation. Man har tilsyneladende stort set meddelt konfirmation på enhver fundats, på hvilken der er andraget om konfirmation. Således kan til eksempel nævnes fra Ministerialtidende 1959:

Kontorchef K. P. fik i det år stadfæstet fire fundatser, hvoraf nævnes:

»Den 22. juli 1959 kontorchef K. P.'s legat til fordel for en ved Det kongelige Teater ansat skuespillerinde i komisk eller muntert rollefag«.

Den 22. oktober har kontorchef K. P. fået stadfæstet to fundatser, nemlig en for »Kontorchef K. P.'s legat til fordel for Galopbanen i Klampenborg« og for »Kontorchef K. P.'s legat til belønning af personer, som under særlig farefulde omstændigheder redder husdyr fra at indebrænde«.

Den første af disse citeres således ex tuto: »Legatets indtægter skal efter ophør af en rentenydelsesret anvendes af foreningen af den ædle hesteavls fremme til indkøb af en ærespræmie. Den tilfalder vinderen af et af dennes bestyrelse for hvert år fastsat væddeløb på galopbanen i Klampenborg«.

Den anden citeres således ex tuto: »Legatets indtægter skal efter ophøret af en rentenydelsesret anvendes til belønning til personer, der under særlig farefulde omstændigheder redder husdyr fra at indebrænde. Foreningen til dyrenes beskyttelse i Danmark forestår legatets uddeling.«

Konfirmationspraksis kan ikke længere beskrives som ovenfor, idet man nu er mere kritisk over for smålegater, ligesom man ikke ønsker at konfirmere et legat med et hvilket som helst formål. De klassiske legater, der har tilknytning til en enkelt erhvervsvirksomhed, og hvis formål f. eks. er at udøve stemmeretten på aktierne i et bestemt selskab og at give støtte til tidligere medarbejdere i samme, jfr. det ovenfor citerede eksempel, vil nu ofte ikke kunne konfirmeres. Denne holdning modificeres dog af, at ministeriet vil

stille sig mere imødekommende over for et konfirmationsandragende, såfremt der er tale om legater, der kommer til at forvalte betragtelige formuer, idet man derved fornuftigvis ræsonnerer, at en offentlig interesse i et vist tilsyn med så store formuer ville gå tabt i tilfælde af manglende konfirmation.

Forkortelser

AAL	Arveafgiftsloven, lovbek. nr. 443 af 28/9 1972 som ændret ved lov nr. 256 af 26/5 1976.
Adv.bl.	Advokatbladet
AFL	Afskrivningsloven, lovbek. nr. 564 af 18/8 1978
EKL	Lov om etableringskonto, lovbek. nr. 448 af 29/8 1969 som ændret ved lov nr. 615 af 17/12 1976 og lov nr. 469 af 14/9 1977
FRIGL	Lov om frigørelsesafgift, lovbek. nr. 301 af 12/6 1970 som ændret ved lov nr. 311 af 19/4 1974 og lov nr. 288 af 20/6 1975
HD	Højesteretsdom
IKSL	Ikrafttrædelseslov til kildeskatteloven, lovbek. nr. 185 af 8/5 1969
INVL	Investeringsfondsloven, lovbek. nr. 584 af 18/11 1975 som ændret ved lov nr. 404 af 20/8 1976, lov nr. 283 af 8/6 1977, lov nr. 469 af 14/9 1977, lov nr. 565 af 16/11 1977 og lov nr. 281 af 8/6 1978
KML	Kommuneskatteloven, lovbek. nr. 548 af 7/11 1974 som ændret ved lov nr. 217 af 28/4 1976 og lov nr. 404 af 20/8 1976
KSL	Kildeskatteloven, lovbek. nr. 461 af 13/9 1978 spm ændret ved lov nr. 631 af 13/12 1978
LD	Ligningsdirektoratet
Ld.Medd.	Ligningsdirektoratets meddelelser
LL	Ligningsloven, lovbek. nr. 63 af 14/2 1979
LOSR	Landsoverskatterådets meddelelser
LSI	Lov om særlig indkomstskat, lovbek. nr. 454 af 19/7 1977 som ændret ved lov nr. 604 af 14/12 1977 og lov nr. 281 af 8/6 1978
LSR	Landsskatterettens meddelelser
PBL	Pensionsbeskatningsloven, lovbek. nr. 409 af

	14/8 1975 som ændret ved lov nr. 216 af 28/4 1976 og lov nr. 282 af 8/6 1977
RR	Revisions- og regnskabsvæsen
Sd.Medd.	Statsskattedirektoratets meddelelser
SEL	Selskabsskatteloven, lovbek. nr. 463 af 13/9 1978
Skd.Medd.	Skattedepartementets meddelelser
SKL	Skattekontrolloven, lovbek. nr. 568 af 16/11 1977
SKSTL	Skattestyrelsesloven, lov nr. 281 af 8/6 1977
SO	Skattepolitisk oversigt
SSL	Statsskatteloven, lov nr. 149 af 10/4 1922
U.f.R.	Ugeskrift for Retsvæsen
UL	Udskrivningsloven, lovbek. nr. 33 af 23/1 1978
VLD	Vestre landsrets dom
VURDL	Lov om vurdering af faste ejendomme, lovbek. nr. 363 af 1/7 1976
ØLD	Østre landsrets dom

Stikordsregister

- Adoptivbørn 15
- Adoptivforhold 164
- Advokater 277
- Advokatudgifter 264
- Afdrag 307, 342
- Afdrag, ekstraordinære 311
- Afdragsvilkår 336
- Afgift, omsætningsbestemt 369
- Afgiftsnedsættelse, delvis 369
- Afgiftspligtig værdi 343
- Afhændelse, successiv 259
- Afhændelse, virksomhed 87
- Afkald på rente 312
- Afkast, deling af 262
- Afkastning, kapital 325
- Afkom 327, 340
- Afkortning, i arv 21, 336
- Afkortningsbestemmelse 336
- Afløsningssum 118
- Afskrivninger 87
- Afskrivninger, ekstraordinære 295
- Afskrivninger, forlods 109
- Afskrivninger, genvundne 105, 214, 299, 302
- Afskrivninger, kapitalværdi, aftægt 267
- Afskrivninger, skattemæssige 286
- Afskrivningsfradrag 287
- Afskrivningsgrundlag 93, 292
- Afståelsesafgift 185, 187, 200
- Afståelsessum 120, 169
- Afståelsessum, reguleret 207
- Afståelsesvederlag 73
- Aftale, bindende 346
- Aftale, mundtlig 52, 346
- Aftægt 41, 234, 266
- Aftægtsbegrebet 114
- Aftægtsforpligtelse 112, 261, 312
- Aftægtsstilsagn 138
- Aftægtsydelse 116, 268
- Akkord 42, 265
- Akkordsystem 303
- Aktiefortjeneste, fradrag 146
- Aktiekurs-index 158
- Aktier 72, 80, 356
- Aktier, anskaffelsestidspunkt 287
- Aktier, børsnoterede 292
- Aktier, fordeling af 258
- Aktier, noterede 155
- Aktier, overdragelse 155
- Aktier, salg af, se Aktiesalg
- Aktier, tab 169
- Aktier, unoterede 77, 155, 292
- Aktiesalg 69, 129, 153, 164
- Aktieselskab, omdannelse til 278, 283, 293
- Aktieselskabsform 282
- Aktieselskabsform, assuranceagentur 282
- Aktieselskabsform, forbud mod 282
- Aktieselskabsform, landbrug 282
- Aktieselskabsform, lægepraksis 282
- Aktieselskabsregister, registrering 299
- Aktieselskabsregisteret 177
- Aktietegning 283
- Aktieudbytte 352
- Aktieudstedelse 308
- Aktionæraftale 281
- Aktionærlån 312
- Aktionærtilgodehavende, bogført 308
- Aktiver, uden for interessentskabet 272
- Almennyttige fonds 367
- Almenvelgørende fonds 349, 350, 359, 367
- Almenvelgørende fonds og familiefonds 366

-
- Almenvelgørende formål, legat til 353
 AMBA 278
 Amtsråd 189
 Amtsskatteinspektorat 167
 Anderi 188
 Anfordringstilgodehavende 293, 306, 312
 Animus donandi 173
 Anlægsaktiver 227
 Anmeldelse til firmaregisteret 264
 Anpart 155
 Anpart, overtagelse 259
 Anpartsforhold, forskelligt 272
 Anpartsselskab 155, 178
 Anpartsselskab, omdannelse til 278
 Anskaffelsessum 87, 91, 169, 175, 301
 Anskaffelsessum, reguleret 73, 207
 Anskaffelsestid 175
 Anskaffelsestidspunkt, aktier 287
 Arbejdsaftale 50
 Arbejdsmetoder 303
 Arbejdsvederlag for driftsherren 290
 Arkitekter 81, 277
 Arv, afkortning i 336
 Arv, båndlagt 322
 Arv, falden 18, 47, 65
 Arv, legal 18
 Arv, testamentarisk 18
 Arv, tiltrådt 47
 Arv, ventendes 46, 65
 Arveafgift 13, 95
 Arveafgift, fonds 352
 Arveafgift, marginal 320
 Arveafgiftsnedsættelse 367
 Arveafkald 46
 Arveafkald, delvist 48
 Arveafkald, dispositivt 46
 Arveafkald, renunciativt 48
 Arveberettigede, tilstedeværelse af 67
 Arveforskud 13, 14, 18, 95, 164
 Arveforskud, sammenlægning 30
 Arveforskudsbevis 20
 Arvepagt 46, 330
 Arveret, afkald på 64
 Arving 326
 Arving, legal 329
 Assuranceagentur, aktieselskabsform 282
 Avl, bestemt til eget brug 219
 Avl, bestemt til salg 219
 Avlsdyr, værdifulde 223
 Avoir fiscalsystem 355
 Bankgæld, udenlandsk 91
 Basisbeløb 191
 Beboelsesejendom 217
 Beboelsesejendom, udstykket 269
 Bedragerisk forhold, medinteressents 265
 Bedsteforældre 14
 Beføjelser, ejendomsrettens 326
 Begunstiget, subsidært 330
 Begyndelsesafskrivinger, forhøjede 108
 Beholdninger 217, 219
 Berigtigelse, anfordrings-tilgodehavende 307
 Berigtigelse, gældsrevsudsættelse 307
 Berigtigelse, gældsovertagelse 307
 Berigtigelse, løbende ydelse 307
 Berigtigelse, overdragelsessum 283
 Berigtigelse, pensionsordning 307
 Berigtigelsesform 275
 Beskatning, fonds 369
 Beskatning, hos gavegiver 69
 Bestyrelse, fonds 363
 Bestyrelses honorar 318
 Besætning 217
 Betaling, kontant 308
 Betalingsevne 338
 Betingelse, uvis 328
 Betingelse, vis 328
 Betinget overdragelse 345

-
- Bindende aftale 346
 Blindesagen 367
 Bogført værdi 297
 Bolvig-sagen 374
 Bondegårdsbeskatning 198
 Bopæl i udlandet 100
 Bortfald, indkomstbeskatning 370
 Bortforpagtning 233
 Bortgivelse af brugsret 334
 Boslod, afkald på 65
 Brugsnydelse 76, 133
 Brugsnydelse, ejendom 63
 Brugsnyder 326
 Brugsret 364
 Brugsret, bortgivelse af 334
 Brugsret, ejendom 20
 Brugsret, kapitaliseret værdi 334
 Brugtvoerne 289
 By- og landzoneloven 185
 Bygninger 71, 107, 299
 Bygninger, på lejet grund 111, 303
 Bygningshåndværkere 81, 276
 Byzone 185
 Børn, afdøde 16
 Børnebørn 340
 Børns skattepligt 46
 Børskurs 302
 Båndlagt arv 322
 Båndlagt gave 23, 322
 Båndlagt kapital 23, 62
 Båndlæggelse 55, 331, 332
 Båndlæggelse, til eje 322
 Båndlæggelse, til rentenydelse 322
 Båndlæggelsesinstitut 333
 Dagspris 289
 Dambrug 188
 Danner, grevinde 360
 Danske Provinsbank, Den 365
 Datterselskab 163, 166, 294, 319
 Debitorer 289, 297, 305
 Debitorskifte 281
 Decision 379
 Dekort 88, 265
 Deling af afkast 262
 Delvis afgiftsnedsættelse 369
 Delårsindkomst 102
 Descendens, tilstedeværelse af 67
 Descendent 326
 Devalueringstab 90
 Differencebeløb 186
 Disposition, uigenkaldelig 347
 Disposition, usædvanlig 337
 Dobbeltbeskatning 105, 279, 355
 Domstolsprøvelse 166
 Donatio, in dando 40
 Donatio, in liberando 40
 Donatio, in obligando 40
 Donatorisk hensigt 269
 Driftsbygning 218
 Driftsherrevederlag 247, 290
 Driftsmidler 69, 214, 289, 297, 304
 Driftsomlægning 245
 Driftstab 239
 Dræning 111
 Dækningsmulighed for skattekrav 324
 Dødsboer, værdiansættelse 167
 Dødsfald 13
 Dødsgave 34, 233, 374
 Dødslejegave 34
 Dødsrisiko 273
 Éngangsbetaling 139
 Efterbeskatning 287
 Efterkommere 328
 Efterlevende ægtefælle 92
 Egenkapital 157
 Eget arbejde 101
 Ejendom 18, 291, 331, 356
 Ejendom, afståelse 72
 Ejendom, formueskat 326
 Ejendom, overdragelse 205
 Ejendomshandel, næringsmæssig 270
 Ejendomshandlere 81, 277
 Ejendomsmæglere 81
 Ejendomsrettens beføjelser 326

-
- Ejendomsrettens overgang 345
 Ejendomsselskab 162
 Ejendomsselskab, nystiftet 305
 Ejendomsvurdering 300
 Ejendomsværdi 291, 301
 Ejerbeføjelse, afståelse af 259
 Ejerbeføjelser 323
 Ejerforhold 150
 Ejerlejlighed 213, 269
 Ekspropriation 200
 Ekstraafskrivning 108, 295
 Ekstraordinære afdrag 311
 Enfamiliehuse 73, 213
 Engelsk trustfund 330
 Enkeforsørgelse 266
 Enkeforsørgelse, gensidig 268
 Enkefru Mortensen-sagen 361
 Enkepension 172
 Enkepensionsret 171
 Erholdelighed 341
 Erlæggelse af købesum 345
 Esso-dommen 90

 Fakturapris 304
 Falden arv 18, 47, 65
 Familieaktieselskab 155, 345
 Familiefonds 349, 350, 359, 366
 Familiefonds, uafhængigt
 bestyrelsesmedlem 365
 Familieformål 353
 Familielån, bolig 344
 Familieoverdragelse, mortis causa
 354
 Fast driftssted 152
 Fast rentenydelse 331
 Fikseret forrentning 312
 Fiktiv løn 280
 Finansieringsudgift 88
 Finanslån 281
 Finsk bank 331
 Firmanavn 230
 Firmaregisteret, anmeldelse til 264
 Fjerkræ 223
 Foderkorn 219

 Fond mortis causa 352
 Fondation Thea 363
 Fonds 44, 166, 282, 314, 349
 Fonds, afgiftsretlige stilling 366
 Fonds, almenyttige 367
 Fonds, almenvelgørende 349, 350,
 359, 366, 367
 Fonds, arveafgift 352
 Fonds, beskatning af 369
 Fonds, bestyrelse 363
 Fonds, forbud om udlån til
 stifteren 372
 Fonds, formelle krav til oprettelse
 362
 Fonds, formuebeskatning 355
 Fonds, formål 366
 Fonds, ikke kongeligt konfirmerede
 364
 Fonds, manglende registrering 355
 Fonds, offentliggørelse af
 regnskaber 355
 Fonds, opløsning 371
 Fonds, sociale 350
 Fonds, som løsning af
 generationsskifte 351
 Fonds, spekulationsavancer 370
 Fonds, udlån af midler 371
 Fonds, udskillelse af 349, 360
 Fonds, økonomisk grundlag 356
 Fondsbestyrelse 354, 373
 Fondsdannelse 350
 Fondsdannelse, løbende ydelse 358
 Fondsfundats 350, 364, 378
 Fondsløsning, nødvendig 354
 Fondsstifter 354
 Fondsstifter, oppebørsel af midler
 373
 Forbedring, udgift til 100
 Forbeholdt udbytte 112, 313
 Forbud mod udlodning 357
 Fordeling, salgssum 228
 Fordelingsmæssige principper 194
 Fordring, gensidig 250
 Fordring, udestående 283, 290, 335

-
- | | |
|--|--|
| Fordring, udestående, kursnedslag 335 | Forvaltningsafdeling 360 |
| Fordring, uerholdelig 42 | Forventet indkomst 293 |
| Fordring, værdi af 341 | Forældre 14 |
| Forenede Bryggerier, De 350 | Fotokopimaskine, udlejning 288 |
| Foreninger 367 | Fradrag for gæld 356 |
| Forfaldstid 169, 176 | Fremtidig besiddelse, kapital 324 |
| Forfatterret 230 | Fri rådighed 325 |
| Forhøjelse af anskaffelsessum 306 | Fribolig 118 |
| Forhåndsbesked 174 | Frigørelse for landbrugsforpligtelse 345 |
| Forkøbsret 231, 259 | Frigørelsesafgift 185 |
| Forlig om godskrivning 306 | Frigørelsesværdi 187 |
| Formelle krav til oprettelse, fonds 362 | Frihed for forrentning 331 |
| Formkrav, testamente 49 | Frit ophold 116 |
| Formuebeskatning, fonds 355 | Fru Bolvig-sagen 374 |
| Formuegoder, overdragelse af 40 | Fru Vett-sagen 362 |
| Formueindtægt 149 | Frugtplantage 75, 187, 208 |
| Formuerettighed, suspensivt betinget 323 | Fundatsbestemmelser 357 |
| Formueskat 62, 321 | Fusion 176, 320 |
| Formueskattepligt, fordeling af 321 | Fusionsbeskatning 320 |
| Formålsbestemmelse, interessentskabsaftale 276 | Fyldestgørelse af kreditorer 322 |
| Forpagtning 139, 152 | Fysisk person 333 |
| Forpagtningsafgift 263 | Fællesstalde 188, 245 |
| Forpagtningsforhold 97 | Fællestestamente 375 |
| Forpagtningskontrakt 230, 273 | Færøerne 18 |
| Forpligtelse, påtagelse af 43 | |
| Forpligtelse, reduceret værdi 337 | Gartneri 75, 187, 208 |
| Forrentning 342 | Gave 151, 164, 200, 259, 352 |
| Forrentning af egenkapitalen 290 | Gave, båndlagt 322 |
| Forrentning, fikseret 312 | Gave, formkrav 34 |
| Forrentning, frihed for 331 | Gave fra fælleseje 16 |
| Forretningsvirksomhed 352 | Gave fra særeje 16 |
| Forringelser i ejerperioden 101 | Gave mellem ægtefæller 16, 25 |
| Forsikringskontrakt 268 | Gaveafgift 13 |
| Forsikringskontrakt, gensidig 269 | Gaveafgift, hæftelse 29 |
| Forskning vedrørende arterio sclerose 363 | Gaveafgiftsberegning 25, 169 |
| Forskudsafskrivning 295, 298 | Gaveanmeldelse 28, 167 |
| Forskydning i interessentskabsandele 256 | Gavebegrebet 33 |
| Fortegningsret 176 | Gavebrev 321 |
| | Gavegæld 340 |
| | Gavehensigt 33 |
| | Gavehensigt, bevisbyrde 38 |
| | Gaveløfte 34 |

-
- | | |
|---|--|
| Gavemodtager, hjemmehørende i udlandet 25 | Gældsforpligtelse, usædvanligt indhold 335 |
| Gavemotiv 35 | Gældsovertagelse 308 |
| Gaveoverdragelser, familie-medlemmer 13 | |
| Gaver, sammenlægning 28 | Habilitetskrav 197 |
| Gavetilsagn, kapitalværdi 22 | Halm 219 |
| Gavmildhedsakt 34 | Handelsværdi 301, 304, 317 |
| Generationsskifte 260, 281, 351 | Handelsværdi som salgssum 288 |
| Generationsskifte, inter vivos 352 | Hedeareal 188 |
| Gennemsnitsoverskudsprocent 156 | Helårsindkomst 102 |
| Genvundne afskrivninger 105, 214, 299, 302 | Henstand 169, 195 |
| Godskrivning af merværdi 306 | Hestetutteri 188 |
| Godskrivningsspørgsmål 306 | Hjemfaldspligt 111 |
| Godtgørelsesordning 279 | Hjemsted her i landet 17 |
| Goodwill 69, 106, 124, 214, 227, 246, 273, 286, 289, 295, 298 | Hjemsted her i riget 18 |
| Goodwill, ejerperiode 143 | Hjemsted i udlandet 18 |
| Goodwillfradrag 228, 277, 289 | Hjemsted uden for riget 17 |
| Goodwillfradrag, optimering af 260 | Holdingselskab 162, 282, 318 |
| Goodwillværdi 246 | Holdingselskabsstiftelse, dødsbo 319 |
| Gradvis overtagelse af virksomhed 257 | Honorar 280 |
| Grevinde Danner-sagen 360 | Honorarandel 136 |
| Grundforbedring 111 | Honorarindtægt, andel i 124 |
| Grus 225 | Honorarindtægt, deling af 275 |
| Grønland 18 | Hovedaktionær 166, 170, 293 |
| Gyldighedsbetingelse 346 | Hovedaktionærdirektør 281 |
| Gæld, eftergivelse af 42 | Hovedaktionærforhold 122 |
| Gæld, fradrag for 356 | Hovedaktionærpension 172 |
| Gæld, livsarvinger 45 | Hovedaktionærskelskab 159 |
| Gæld, påtaget over for fonds 362 | Hovedstadsråd 189 |
| Gæld, reel byrde 336 | Hovedstol 336 |
| Gæld, værdsætning af 335 | Husholdningsudgifter 118 |
| Gældsbevis, gensidigt 250 | Hvide Sande Fondet 371 |
| Gældsbevis 231, 293, 306, 308, 356 | Hædersgave 370 |
| Gældsbevis, konvertibelt 175 | Hæftelse for skat 151 |
| Gældsbevis, kursnedskrivning på 308 | Hæftelse, gæld 274 |
| Gældsbevisudstedelse, geisidig 249 | Hø 219 |
| Gældsforpligtelse 334 | Hønseri 188 |
| Gældsforpligtelse mellem familiemedlemmer 335 | |
| | Igangværende arbejder 284 |
| | Igangværende virksomhed 290 |
| | Indexregulering 358 |

-
- Indfrielse til underkurs 88
 - Indkomstbeskatning, bortfald af 370
 - Indkomstudjævning 296
 - Indre værdi 156, 166
 - Indskudskapital 178
 - Indtjeningsevne 156
 - Indtægt, fordeling af 275
 - Indtægtsnydelse 76, 133, 326
 - Inflationsgevinst 146
 - Ingeniører 81
 - Ingeniørvirksomhed 291
 - Insolvens 312
 - Insolvens, medinteressents 265
 - Installationer 71, 299
 - Institution, offentlig 367
 - Institution, selvejende 349
 - Interessefællesskab 229
 - Interessent, bosat i udlandet 277
 - Interessent, udskiftning af, direkte 254
 - Interessent, udskiftning af, indirekte 254
 - Interessentskab 235, 294
 - Interessentskab, dødsbobehandling 266
 - Interessentskab, omdannelse af 277
 - Interessentskab, opløsning af 269
 - Interessentskab, stiftelse 243
 - Interessentskabsandel, overdragelse af 294
 - Interessentskabsandele, forskydning i 256
 - Interessentskabsforhold, pligtmæssig udløsning 258
 - Interessentskabsform, liberalt erhverv 276
 - Inventar 69, 106
 - Investeringsfond, henlæggelse til 237
 - Investeringsfonds 287
 - Investeringsfondsmidler 237, 298
 - Investeringsfondsmidler, ubenyttede 287
 - Investeringsfradrag 284
 - Investeringsvirksomhed 277
 - Isenkræmmer 290
 - Jordbeholdning 219
 - Jordforekomster 225
 - Jordretepligt 192
 - Juletræsdyrkning 188
 - Juridisk person 333, 349
 - Kapital, afkastning 325
 - Kapital, fremtidig besiddelse 324
 - Kapital, overdragelse 55
 - Kapitalarveafgift 24, 56
 - Kapitalejer 322
 - Kapitalejer, ctr. rentenyder 24
 - Kapitalforhøjelse 176
 - Kapitalforsikringssum 267
 - Kapitalgave 23, 43
 - Kapitalindestående 134
 - Kapitalisationsfaktor 157
 - Kapitalkonto, negativ 265
 - Kapitalnedsættelse 176
 - Kapitalopsparingsordning 376
 - Kapitalpensionsordning 281
 - Kapitaltilførselsafgift 183
 - Kapitalvinding 69
 - Kapitalværdi 113, 116, 313, 338
 - Kapitalværdi, aftægtsforpligtelse 261
 - Kapitalværdi, negativ 317
 - Kapitelstakst 313
 - Kaution, tab ved 318
 - Kautionsforpligtelse 318
 - Kendsgerning, uvis 324, 333
 - Klitareal 188
 - Kommanditist 148, 237
 - Kommanditisthæftelse 237
 - Kommanditselskab 235
 - Kommanditselskab, tandlægevirksomhed 282
 - Kommunalplanloven 185
 - Kompagniskab 129
 - Komplementar 238

-
- Koncern 159
 Koncession 230
 Kongelig konfirmation 349, 366, 378
 Konkurs 237
 Kontant betaling 308
 Kontantlån 41
 Konvertering 176
 Konvertering, rateforsikring 377
 Konverteringsret 179
 Korn på roden 219
 Korntørreri 188
 Kost 118
 Kraftfoder 219
 Krag-Juel-Vind-Frijs-dommen 220
 Kreditorer 322
 Kreditorer, fyldestgørelse af 322
 Kreditorforfølgning, forgæves 42
 Kundekreds 289
 Kundekreds, særskilt 240
 Kunst 368
 Kunstgødning 219
 Kunstnerret 230
 Kursansættelse 141, 155
 Kursgevinst 141, 180
 Kursliste 77, 155
 Kursnedskrivning 342
 Kursnedskrivning, optimal 307
 Kursnedskrivning på gælds brev 308
 Kursnedslag 141, 231, 248, 260, 306
 Kursnedslag, udestående fordring 335
 Kursnedslagets fordeling 310
 Kursnedslagets størrelse 310
 Kurstab 142
 Kursværdi 292
 Køb fra medarvinger 92
 Københavns Fondsbørs 155
 Købepligt 199
 Køberet 39, 61, 235, 259
 Køberet, opgivelse 260
 Køberet, overdragelse af 260
 Landbrug 162, 187, 208
 Landbrug, aktieselskabsform 282
 Landbruger 303
 Landbrugsejendom, familieoverdragelse 40, 75, 209
 Landsskatteretten 166
 Landzone 185
 Lauritzens Rederier 350
 Lav leje af aktionærs ejendom 281
 Lav løn 281
 Lavere værdi, pålydende 341
 Legal arv 18
 Legal arving 329
 Legat 45, 338
 Legat til almenvelgørende formål 353
 Legat, velgørende 328
 Legatmodtager, skattemæssig stilling 370
 Legatnyder, skattepligt 349
 Lejede lokaler 230
 Lejede lokaler, ombygning 303
 Lejeindtægt, lav 312
 Lejekontrakt 73, 230
 Ler 225
 Liberalt erhverv 230
 Licensafgift, stedsevarende 313
 Licenskontrakt 130
 Licitation 289
 Likvidation 280
 Likvidationsudlodning 80
 Livrente 55, 114, 267
 Livrente, opsat 121
 Livsarvinger 14, 164, 329
 Livsforsikringskontrakt 268
 Livsgave 13, 18, 234
 Lokaler, lejede 230
 Lokaler, lejede, ombygning 303
 Lokalplan 186
 Lov og ærbarhed 366
 Lyngareal 188
 Lægepraksis, aktieselskabsform 282
 Løbende ydelse 22, 44, 307, 312, 334, 340, 349
 Løbende ydelse, fondsdannelse 358

-
- Løn 280, 307
 Lønaccessorium 259
 Lønaf tale 50
 Lønindtægt 242
 Lønmodtagerfradrag 242
 Løsøre pantebrev 43
 Lån, afdragsfrit 343
 Lån, uopsigeligt 343
 Lån, ydelse af 342
 Låneforhold 182, 241

 Mageskifte 200, 270
 Marginal arveafgift 320
 Marginalbeskatning 318
 Maskeret udbytte 280, 359
 Maskiner 69, 106
 Maskinstation 188
 Materiel 290
 Medhjælpende ægtefælle 148, 240
 Medinteressents bedrageriske forhold 265
 Medinteressents insolvens 265
 Mellemliggende slægtled 327
 Mellemrente, kapitaliseret 44
 Merskat 317
 Merværdi 317
 Minoritetsaktiepost 39
 Moderaktier 287
 Moderselskab 163
 Modevarebranchen 291
 Modifierende beregning 159
 Modifieret handelsværdi 309
 Modifieret kurs 161
 Modregning 250
 Moler 226
 Morarente 196
 Mortensen, enkefru 361
 Mundtlig aftale 52, 346
 Møbelgaver 25
 Mønster 230

 Naturalydelse 116
 Nedskrivningsprocent 297
 Negativ almindelig indkomst 147
 Negativ kapitalværdi 317
 Negativ saldo værdi 245, 264, 298
 Negativ særlig indkomst 147
 Negotium mixtum cum donatione 357
 Niels Steensens Hospital 350
 Nobelprisen 371
 Nordisk Insulin Laboratorium 350
 Normal prioritering 96, 209, 212
 Normalpriser 223, 303
 Nystiftet selskab 283, 285, 287
 Næring 79
 Næringssynspunkt 175, 205
 Næringstilfælde 352
 Næringsvirksomhed 352

 Obligation 356
 Obligation, konvertibel 175
 Offentlig institution 367
 Offentlig notering 155
 Ombygning 110
 Ombygning, lejede lokaler 303
 Omdannelse, interessentskab 277
 Omdannelse, compensation 297
 Omdannelse til aktieselskab 283, 293
 Omdannelse til interessentskab 250
 Omdannelsescirkulære 248, 277, 293, 305
 Omdannelsesår 296
 Omsætningsaktiver 227, 311
 Omsætningsbestemt afgift 369
 Opgivelse, agentur 244
 Ophør, rentenydelse 57
 Oplagte renter 333
 Opløsning 176
 Opløsning af interessentskab 269
 Opløsning, virksomhed 250
 Opsat livrente 121
 Opsigelighed 342
 Opsparing i pensionsøjemed 240
 Optimal kursnedskrivning 307
 Overdragelse, aktier 155
 Overdragelse, betinget 235, 345

-
- Overdragelse, delvis 55
 Overdragelse, ejendom 205
 Overdragelse, etapevis 257
 Overdragelse, kapital 55
 Overdragelse, successiv 235, 260
 Overdragelse, virksomhed 227
 Overdragelsestidspunkt 297
 Overdragelsesvilkår, prøvelse 295
 Overdragerens fortjeneste 87
 Overdragerens tab 87
 Overformynderiet 331
 Overkurs 278
 Overskud 340
 Overskud, skævdeling af 262
 Overskudsandel 112, 122, 131, 140, 233, 261, 313
 Overskudsandel, afkald på 263
 Overskudsandel, stedsevarende forbeholdt 314
 Overtagelse, anpart 259
 Overtagelse, successiv 251

 Pantebrev 231, 292, 356
 Panteret 338
 Parcelhusreglen 212
 Partrederi 236
 Passiveringsret 341
 Patent 73
 Patentret 230
 Pelsdyr 223
 Pelsdyrfarm 188, 303
 Pengeinstitut 360
 Pensionsordning 171
 Pensionstilsagn 170
 Pensionsydelse 170, 314
 Permutation 379
 Personligt firma 128
 Plantage 188, 208
 Plantagevirksomhed 162
 Planteskole 75, 187, 208
 Pleje 118
 Pligtmæssig udløsning, interessentskabsforhold 258
 Politiken 350

 Prioritering 77
 Prioritering, normal 96, 209, 212
 Prioriteringsforhold 88
 Pristalsregulering 121, 311, 349, 357
 Pristalsregulering, vederlag 89
 Privat skifte 47
 Pro anno afskrivning 286
 Procenttillæg 300
 Proforma retshandel 35
 Prohibitivpåtegning 360
 Præferenceaktier 282
 Pålydende værdi 338

 Ratebetaling 232
 Rateforsikring 376
 Rateforsikring, konvertering 377
 Rationaliseringsudgifter 303
 Realisationsgevinst 236, 288, 292
 Regionsplan 186
 Registrering 284
 Regnemaskine, udlejning 288
 Regnskabsperiode 286
 Regnskabsår 283, 286, 287
 Rente 369
 Rente af gæld 45
 Rente af lån hos aktionær 281
 Rente, afkald på 312
 Rente, erhvervsmæssig 150
 Rente, oplagt 333
 Rente, privat 150
 Rente, udgift 232
 Renteafkald 312, 334
 Rentefod 336
 Renteforbehold 63, 332
 Rentefrihed 68, 331
 Rentefrihed, gældseftergivelse 42
 Renteindtægt 149, 352
 Renteindtægt, lav 312
 Rentenydelse 22, 55, 322, 324
 Rentenydelse, fast 331
 Rentenydelse, ophør 57
 Rentenydelse, subsidiær 56
 Rentenydelse, succession 56

-
- Rentenydelse, tidsbegrænset 56
 - Rentenydelsesforbehold 59
 - Rentenydelsesgave 42, 43
 - Rentenydelseskapital 321
 - Rentenydelsesret 55
 - Rentenyder, ctr. kapitalejer 24
 - Rentetillæg 169
 - Rentetilskrivning 333
 - Reolsystem, udlejning 288
 - Restskattebeløb 287
 - Retsfølgning 322
 - Rettigheder 286
 - Rettigheder, tidsbegrænsede 69, 73
 - Revision 379
 - Revisorerklæring 177
 - Rideskole 188
 - Rådighed, fri 325
 - Rådighed, inter vivos 322
 - Saldoværdi 71, 297
 - Saldoværdi, negativ 245, 264, 298
 - Salgsbesætning 222
 - Salgsstatistik 77, 291
 - Salgsvederlag 262
 - Sambeskatning, selskaber 279
 - Samejere 269
 - Sammenlægning, arveforskud 30
 - Sammenlægning, gaver 28
 - Samvirksomhed 274
 - Samvirksomhed, ophør 276
 - Sand 225
 - Selskab 367
 - Selskab i likvidation 162
 - Selskab med let realisable aktiver 162
 - Selskab, tomt 294
 - Selskab, udenlandsk 294
 - Selskabskapital, udlodning af 318
 - Selskabslikvidation 320
 - Selskabsskat 278
 - Selvejende institution 349
 - Separation 74, 99
 - Sikkerhed 337, 343
 - Sikkerhedsstillelse 196
 - Silopakhus 188
 - Skalapriser 223
 - Skatteansættelse, nystiftede selskaber 285
 - Skattebesparelse 317
 - Skattedelingsaftale 46, 50
 - Skatteevne 324
 - Skattefri udtræk 319
 - Skattegodtgørelse 279
 - Skattekrav, dækningsmulighed for 324
 - Skattekrav, latente 100
 - Skatte kredit 285
 - Skattekurs 155
 - Skattekurs, vejledende 155
 - Skattemæssig afskrivning 286
 - Skattemæssig stilling, legatmodtager 370
 - Skattepligt 102
 - Skattepligt, begrænset 145, 152, 153, 233, 242
 - Skattepligt, fuld 145, 147, 153
 - Skattepligt, legatnyder 349
 - Skatteår 286
 - Skibe 71, 80
 - Skibsanpart 80, 245
 - Skibsanpart, passiv besiddelse 245
 - Skibsreder 298
 - Skifte 74
 - Skifteret 167
 - Skifteretsvurdering 167
 - Skilsmisse 16, 74, 99
 - Skov 188, 208
 - Skuffeselskab 285, 294
 - Skæringsdag 21
 - Skævdeling, bo 48
 - Skævdeling, overskud 248, 262
 - Skævdeling, overskudsandel 238
 - Skøde 345
 - Skøn 166
 - Slutbeløb 191
 - Slutbeløbsvurdering 198
 - Slutseddel 345

-
- Slægtled, mellemliggende 327
 Sociale fonds 350
 Solidarisk ansvar 239
 Sommerhusområde 185
 Spekulation 79, 150
 Spekulationshensigt 175, 205, 270
 Spekulationshensigt, opgivelse 83, 206
 Spekulationstab 85
 Spilleautomatvirksomhed 289
 Stamaktier 282
 Stambesætning 222
 Statsautoriseret revisor 291
 Statusopgørelse 285
 Stedbørn 14, 164
 Stedforældre 14
 Stedsevarende, forbeholdt
 overskudsandel 314
 Stedsevarende licensafgift 313
 Steensens, Niels, Hospital 350
 Stemmeretsbegrænsning 281
 Stempel, udgift til 88
 Stempelafgift 31
 Sten 225
 Sterling Airways 350
 Stiftelse 349, 367
 Stiftelse med tilbagevirkende
 kraft 284
 Stiftelsesoverenskomst 283
 Stiftelsestidspunkt 284
 Studiehjælp 367
 Studieunderstøttelse 44
 Subjektiv rente 293
 Subsidiært begunstiget 330
 Succession 94, 136, 153, 270, 300
 Succession i rentenydelse 23
 Successiv afhændelse 259
 Successiv overdragelse 144, 235,
 260
 Successiv overtagelse 251
 Supermarked 256
 Suspensivt betinget formue-
 rettighed 323
 Svigerbørn 14
 Sygdomsbekæmpende foranstalt-
 ninger 367
 Sædvaneret 351
 Sælgerpantebrev 77, 87, 141
 Sælgerprioritet 41
 Særeje 14
 Særskilt ansættelse 147, 240
 Særskilt indkomst 74
 Såsæd 219
 Tab, aktier 169
 Tab ved kaution 318
 Tandlægevirksomhed,
 kommanditselskab 282
 Tantieme 280
 Tegningsliste 177
 Tegningsret 36, 72, 80, 173, 179
 Testamentarisk arv 18
 Testamentarisk disposition 321
 Testamente 322
 Testamentsform 49
 Testationskompetence 49
 Testationsret 322
 Thrige, Thomas B. 350
 Tidsfaktor 283
 Tilbagekøbsret 173
 Tilbagetrædelseserklæring 242
 Tilflytning 103
 Tillæg 224
 Tillæg, pristalsregulerede 258
 Tinglysning, udgift til 88
 Tjæreborg Rejser 350
 Tofamiliehuse 73, 213
 Tomt selskab 283, 294
 Trustfund, engelsk 330
 Tvangsarv 323
 Tvangsarving 330
 Tvangsauktion 372
 Tømmerhandel 290
 Uafhængigt bestyrelsesmedlem,
 familiefonds 365
 Ubenyttede investeringsfonds-
 midler 287

- Udbetalingsform 340
Udbetalingstidspunkt 340
Udbytte 156, 278, 307, 318
Udbytte, datterselskab 279
Udbytte, forbeholdt 112, 313
Udbytteandel 274
Udbytteindtægt 149
Udbyttekontrakt 73, 130, 140, 230
Udbytteret 130, 135, 248, 261, 266
Uddannelse 340, 368
Udenlandsk selskab 294
Udenlandsk selskab, overdragelse til 294
Udestående fordring 283, 290, 335
Udlandet, virksomhed i 279
Udlandsdanser 233
Udlejning til hovedaktionær-selskab 288
Udlejningsejendom 149, 162
Udlodning, forbud mod 357
Udlodning, maskeret 303
Udlodning, selskabskapital 318
Udlæg, forlods 48
Udnyttelsesret 226
Udskillelse af fonds 349, 360
Udstykningsapprobation 345
Udtræden af virksomhed 250
Udtræden ved død 265
Udtræk af beløb 308
Udtræk, skattefri 319
Uigenkaldelig disposition 347
Ukurans 305
Underhold, afkom 25
Underhold, bedsteforældre 25
Underhold, forældre 25
Underkurs 177
Underskud 147, 237, 283
Underskudsår 101
Understøttelse 371
Uopsigelighed 336, 338
Uskiftet bo 15, 171, 201
Uvildigt bestyrelsesmedlem, fonds 365
Uvis betingelse 328
Uvis kendsgerning 324, 333
Vallø Stift 378
Valutakursgevinst 281
Valutakurstab 281
Valutakursændringer 89
Varelager 94, 111, 214, 246, 296, 304
Varemærke 230
Vederlag for navn 290
Vedgåelse af arv og gæld 47
Vedligeholdelseskonto 78
Velgørende legat 328
Vemmetofte Jomfrukloster 378
Ventendes arv 46, 65
Vett-sagen 362
Videnskab 368
Virksomhed, afhændelse 87
Virksomhed, gradvis overtagelse af 257
Virksomhed i udlandet 279
Virksomhed, overdragelse 227
Virksomhedsomdannelse til aktieselskab 285
Vurdering 29
Vurderingsmænd 168
Vurderingsprincip, ændret 297
Værdi af fordring 341
Værdi i handel og vandel 338
Værdiansættelse, aktiver 283, 288
Værdiansættelse, tidspunkt 57
Værdipapirer 76, 302
Værdipapirer, overdragelse til selskab 302
Værdsætning af gæld 335
Wissing-dommen 221
Ydelse af lån 342
Ydelse af vedvarende karakter 313
Ydelse én gang for alle 138
Ydelse, sygesikring 282
Ydelse, uvis 125

Ægtefælle, efterlevende 92	Økonomisk trang 367
Ægtefælle, frasepareret 16	
Ægtefælle, fraskilt 16	Åbningsstatus 283, 284, 297, 299
Ægtefælle, medhjælpende 148, 240	Årsregnskab 174
Ægtefælle, samlevende 14	
Ægtefælleforhold 147, 164, 239	