

Lovforslag nr. L 189. Fremsat den 27. januar 1988 af skatteministeren (Fogh Rasmussen)

Forslag

til

Lov om ændring af lov om afgift af arv og gave og lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten.

(Fradrag for visse erhvervsaktiver).

§ 1

I lov om afgift af arv og gave, jf. lovbekendtgørelse nr. 62 af 6. februar 1987, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 20 indsættes:

»§ 20 a. Omfatter de afgiftspligtige værdier en erhvervsvirksomhed, kan den afgiftspligtige ved opgørelsen af det beløb, der skal betales afgift af, fradrage 40 pct. af værdien af følgende aktiver, der indgår i virksomheden og tilfalder den afgiftspligtige:

1. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der omfattes af bestemmelserne i afsnit I i afskrivningsloven.
2. Skibe, der omfattes af bestemmelserne i afsnit III i afskrivningsloven.
3. Ejendomme, der udelukkende anvendes erhvervmæssigt. Udlejning til beboelse anses ikke for erhvervmæssig anvendelse. Ved afgørelsen af, om en ejendom udelukkende anvendes erhvervmæssigt, ses bort fra anvendelse til andet formål, som må anses for uvæsentligt.
4. Ejendomme, som både anvendes til erhvervmæssig virksomhed og til andet formål, for så vidt angår den del af værdien, som kan henføres til erhvervmæssig anvendelse. Ved afgørelsen af, om en ejendom anvendes både erhvervmæssigt og til andet formål, ses bort fra uvæsentlig erhvervmæssig anvendelse.

5. Stambesætning, der er omfattet af lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger.
6. Forfatter- og kunstnerrettigheder, patentrettigheder, ret til mønster eller varemærke.
7. Goodwill.

Stk. 2. Aktivernes værdi opgøres som kontantværdien uden fradrag af gæld, men i øvrigt efter reglerne i §§ 17-20.

Stk. 3. En person, som både modtager arv og boslod fra et fællesbo efter sin afdøde ægtefælle, fordeler fradraget mellem boslod og arvelod efter forholdet mellem de to ladders størrelse.

Stk. 4. Der kan ikke beregnes fradrag efter stk. 1, hvis der bliver udlagt mindre end 1/10 af det pågældende aktiv til udlægsmodtageren.

§ 20 b. Der kan ikke beregnes fradrag efter § 20 a, hvis afdøde eller dennes ægtefælle har ejet den virksomhed, som aktivet indgår i, i mindre end 2 år forud for dødsfaldet, med mindre afdøde eller ægtefællen har erhvervet virksomheden ved arv eller gave fra andre.

Stk. 2. Ved afståelse af virksomheden inden udgangen af det 5. indkomstår efter det indkomstår, hvori udlægget fandt sted, bortfalder det fradrag, der er indrømmet ved udlægget. Det samme gælder, hvis virksomheden bortforpagtes inden for perioden. Hvis beslutningen om udlæg er truffet efter udlægsdatoen i offentligt skiftede boer, træder beslutningstidspunktet i stedet for udlægsdatoen ved fastlæggelsen af 5 års perioden.

Stk. 3. Afståelse, udleje eller overgang til privat brug af en del af virksomhedens aktiver af den i § 20 a nævnte art inden for 5 års perioden i stk. 2 medfører, at en tilsvarende del af fradraget bortfalder. Afståelse eller udleje medfører dog ikke bortfald af fradrag, hvis den finder sted som et naturligt led i udlægsmodtagerens fortsatte drift af virksomheden.

Stk. 4. Stk. 2 og 3 gælder ikke ved afståelse til ægtefælle. Bestemmelserne gælder endvidere ikke, hvis afståelsen skyldes tvangsauktion, udlægsmodtagerens død, konkurs, tvangsakkord eller frivillig akkord som led i en generel kreditorordning.

§ 20 c. Hvis der i afdødes bo indgår aktier, der ikke er noteret på Københavns Fondsbørs, kan den afgiftspligtige fradrage et beløb ved opgørelsen af, hvad der skal betales afgift af, i det omfang vedkommende får udlagt aktierne. Det er en betingelse for fradrag, at aktier svarende til mindst 15 pct. af stemmeværdien udlægges til modtageren. Det er endvidere en betingelse, at enten afdøde sammen med sin ægtefælle og børn under 18 år eller udlægsmodtageren sammen med sin ægtefælle og børn under 18 år ejede over halvdelen af de stemmeberettigede aktier på udlægstidspunktet. Fradraget udgør det beløb, som den formueskattepligtige værdi af aktierne pr. 1. januar forud for udlægstidspunktet skal nedsættes med, såfremt værdien af selskabets aktiver som nævnt i § 20 a, stk. 1, nr. 1–5, jf. § 20 a, stk. 4, nedsættes med 40 pct.

Stk. 2. Hvis betingelserne i stk. 1 for fradrag er opfyldt, og selskabet ejer aktier for over halvdelen af stemmeværdien i et datterselskab, kan der foretages et fradrag på grundlag af datterselskabets aktiver som nævnt i § 20 a, stk. 1, nr. 1–5, jf. § 20 a, stk. 4. Fradraget udgør det beløb, som den formueskattepligtige værdi af de udlagte aktier pr. 1. januar forud for udlægstidspunktet skal nedsættes med, hvis værdien af de nævnte aktiver i datterselskabet nedsættes med 40 pct.

Stk. 3. Værdien af selskabets og datterselskabets aktiver opgøres som den værdi, der lægges til grund ved beregning af den formueskattepligtige værdi af aktierne uden fradrag af gæld. § 20 a, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse ved udlæg af aktier. Der kan ikke beregnes fradrag efter stk. 1 eller 2, hvis afdøde eller dennes æg-

tefælle har ejet aktierne i selskabet i mindre end 2 år forud for dødsfaldet, med mindre afdøde eller ægtefællen har erhvervet aktierne ved arv eller gave fra andre. Hvis fradrag skal beregnes på grundlag af datterselskabsaktier, skal moderselskabet have ejet disse i 2 år forud for dødsfaldet. § 20 b, stk. 2–4, finder tilsvarende anvendelse på de udlagte aktier. Bestemmelserne i § 20 b, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse på selskabets og datterselskabets aktiver. Fradraget bortfalder ikke, når selskabets eller datterselskabets aktiver afstås på grund af tvangsauktion over selskabets eller datterselskabets aktiver, selskabets eller datterselskabets konkurs eller ved selskabernes likvidation som led i den i § 20 b, stk. 4, omtalte kreditorforfølgning.

Stk. 4. Bestemmelserne i stk. 1–3 om aktier gælder for aktier og anpartar i selskaber, der er indregistrerede her i riget, bortset fra Færøerne og Grønland.

§ 20 d. Den afgiftspligtige beregner fradraget efter § 20 a eller § 20 c i forbindelse med indgivelse af den endelige boopgørelse til skifteretten. I offentligt skiftede boer beregnes fradraget ved eksekutors eller skifterettens fremsendelse af den endelige boopgørelse til skattemyndigheden. Den skattemyndighed, der tager stilling til værdiansættelsen, påkender ligeledes spørgsmålet om fradragets rigtighed.

Stk. 2. Senest ved indgivelsen af selvangivelsen for vedkommende indkomstår meddeler udlægsmodtageren skifteretten, hvis fradraget er bortfaldet helt eller delvis efter § 20 b, stk. 2 og 3, eller § 20 c, stk. 3. Dette oplyses ligeledes i selvangivelsen. Spørgsmål om fradragets bortfald, som ligningsmyndighederne også kan tage op af egen drift, påkendes af ligningsmyndighederne ved ligningen af udlægsmodtagerens selvangivelse.

Stk. 3. Skattestyrelseslovens regler om klage og om indbringelse for domstolene af indkomstansættelser finder tilsvarende anvendelse på skattemyndighedens afgørelser vedrørende fradraget og dets eventuelle bortfald.

Stk. 4. § 25 om eksekutors hæftelse for arveafgift og § 34, stk. 2, om privatskiftende arvingers solidariske hæftelse for arveafgift gælder ikke for afgiftsforhøjelsen, der følger af en eventuel omberegning af afgiften i henhold til § 20 b, stk. 2 og 3, eller § 20 c, stk. 3.

Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om gennemførelse og administration af bestemmelserne i §§ 20 a–20 d.«

2. I § 46 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2.* Gavegiver hæfter ikke for den afgift, der skyldes bortfald af fradrag efter § 20 b, stk. 2 og 3, eller § 20 c, stk. 3.«

§ 2

I lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 829 af 19. november 1987, som ændret senest ved lov nr. 839 af 18. december 1987 indsættes som § 29:

»§ 29. En person, der fra en anden person modtager en indkomstskattepligtig gave, kan ved opgørelsen af sin personlige indkomst fradrage det beløb, der, hvis gaven var gaveafgiftspligtig, kunne fradrages i det gaveafgiftspligtige beløb efter reglerne i §§ 20 a–20 c i lov om afgift af arv og gave. Fradraget kan ikke overstige gavens værdi og bortfalder efter de regler, der er nævnt i § 20 b, stk. 2 og 3, eller § 20 c, stk. 3, i lov om afgift af arv og gave.«

§ 3

Loven har virkning for dødsfald den 1. januar 1989 og senere samt for gaver og arvefor-skud, der ydes den 1. januar 1989 og senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Det foreslås at gennemføre regler, der nedsætter den arve- og gaveafgiftspligtige værdi af erhvervsvirksomheder. Forslaget går ud på at give et fradrag i de afgiftspligtige værdier på 40 pct. af værdien af en virksomheds anlægsaktiver. Finansielle aktiver og omsætningsaktiver såsom kontanter, obligationer, børsnoterede aktier, varelagre m.v. skal ikke berettige til fradrag. Endvidere foreslås fradrag i værdien af ikke børsnoterede hovedaktionæraktier. Herved lempes den belastning, som arve- og gaveafgifter er for erhvervsvirksomheders fortsatte beståen. Forslaget skal ligeledes gælde de sjældnere forekommende tilfælde (gaver til søskende og søskendebørn, jf. bilag 1), hvor gaver er indkomstskattepligtige i stedet for afgiftspligtige.

Forslaget er – ligesom forslaget om succession ved familieoverdragelse – baseret på overvejelser i det sagkyndige udvalg om de skatte- og afgiftsmæssige regler, der gælder for generationsskiftet i erhvervslivet, som regeringen nedsatte i oktober 1983. Udvalget afsluttede sit arbejde i maj 1987 med betænkning nr. 1111/1987.

Forslaget må ses på baggrund af, at afgifterne udhuler kapitalgrundlaget i de virksomheder, der generationsskiftes, og af hvis overskud deres betaling skal finansieres.

Den marginale afgift af arv til børn er 32 pct. ved arv over 1.000.000 kr. Ved arv til søskende er den tilsvarende afgiftsprocent 80 og ved arv til andre 90. Det bør i denne sammenhæng nævnes, at arve- og gaveafgifterne opkræves efter progressive skalaer, hvis trin har været uændret siden 1972, og ikke er blevet justeret i takt med den siden da stedfundne inflation, således at afgifterne i de forløbne 15 år er blevet relativt mere tyngende. Afgiftsreglerne er nærmere beskrevet i bilag 1.

Et andet problem, som også generationsskifteudvalget har fremdraget i sin betænkning, er, at der kan være en del usikkerhed knyttet til værdiansættelsen af de pågældende erhvervsaktiver. Ved generations-

skifte, hvor hensynet til videreførelsen af virksomheden har en betydelig vægt, kan der – ikke mindst set i lyset af arve- og gaveafgiftens størrelse – være særlig grund til at søge risikoen ved en for høj værdiansættelse modvirket gennem tilbageholdenhed ved fastsættelse af afgiftsgrundlaget.

Formålet med værdiansættelsen er at finde frem til værdien i handel ogandel. I nogle tilfælde findes standardiserede regler om værdiansættelsen. Fast ejendom kan således medtages til ejendomsværdien, idet man dog godkender afvigelser på op til 15 pct. Værdiansættelsesreglerne er nærmere beskrevet i bilag 2.

Den usikkerhed, der knytter sig til værdiansættelserne, er principiel. Den kan hænge sammen med, at aktiverne kan være af speciel karakter, og deres værdi afhængig af, om de afhændes til en egnet køber, der kan fortsætte virksomheden.

Hertil kommer, at den virkelige prøve på, om værdiansættelsen er rigtig, er et salg på det frie marked, og den lader sig ifølge sagens natur ikke foretage.

Hvilke aktiver omfattes af forslaget?

Efter forslaget foretages et fradrag i arven eller gaven, når der indgår erhvervsaktiver i denne, som har karakter af anlægsaktiver.

Det foreslås således, at fast ejendom, der bruges erhvervmæssigt, skal berettige til fradrag. Hvis kun en del af en ejendom bruges erhvervmæssigt, beregnes fradraget kun på grundlag af denne del.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, der udelukkende bruges erhvervmæssigt, berettiger efter forslaget ligeledes til fradrag. Ved driftsmidler og skibe med blandet benyttelse foreslås, at der ikke beregnes fradrag overhovedet. Endelig foreslås, at patentrettigheder m.v. samt goodwill også skal berettige til fradrag.

Finansielle aktiver skal ikke berettige til fradrag. For disse aktivers vedkommende er der ingen usikkerhed om værdiansættelsen, og deres tilstedeværelse kan være udtryk for en højere grad af evne til at

betale afgifterne. Kontantbeløb, indestående i pengeinstitutter, obligationer og børsnoterede aktier berettiger herefter ikke til fradrag.

Varelagre er hurtigt omsættelige og har derfor en vis lighed med finansielle aktiver. Dette sammenholdt med, at det kan anføres, at den nedenfor omtalte værnregel er specielt vanskelig at håndtere ved varelagre, medfører, at det foreslås, at varelagre ikke skal berettige til fradrag.

Selvom der indgår fradragsberettigede aktiver i en personligt ejet virksomhed, foreslås det at undlade fradrag, når der overføres mindre end $\frac{1}{10}$ af virksomheden. I disse tilfælde har investeringen mere karakter af en passiv kapitalanbringelse, som der er mindre behov for at tilgodese gennem regler om fradrag.

Erhvervsvirksomhed kan drives som personlig virksomhed eller i selskabsform. Såfremt man holdt aktier uden for nedslagsreglerne, ville der derfor ske en vilkårlig forskelsbehandling af overdragelser, der alle kan have karakter af generationsskifte. Det foreslås derfor, at hovedaktionæraktier, som ikke noteres på Københavns Fondsbørs, skal berettige til fradrag, hvis der overdrages mindst 15 pct. af stemmeretten. Børsnoterede aktier har som anført karakter af finansielle aktiver og skal derfor ikke berettige til fradrag. Reglen skal også gælde for anpartar.

Forudsætningen for fradraget er, at enten arveladeren, dennes ægtefælle og børn under 18 år, eller arvingen, dennes ægtefælle og børn under 18 år, før udlægget besidder over 50 pct. af stemmeretten. I så fald beregnes formueskattekursen (som normalt lægges til grund også ved afgiftsberegningen), som et vejet gennemsnit af indtjeningssevne og indre værdi.

Fradrags størrelse og beregning.

Det foreslås, som anført i indledningen, at fradraget skal udgøre 40 pct. Det svarer til det nedslag i den formueskattepligtige værdi, der gælder for de fleste anlægsaktiver.

Ved hovedaktionæraktier foreslås det, at fradraget beregnes som det beløb, den formueskattepligtige værdi falder med, hvis værdien af de af selskabets anlægsaktiver, der ville berettige til fradrag, hvis de var personligt ejet, nedsættes med 40 pct. På samme måde kan også anlægsaktiver i datterselskaber berettige til nedslag, hvis selskabet, hvis aktier generationsskiftes, ejer mere end 50 pct. af datterselskabets aktier. Fradraget udgør det beløb, som den formueskattepligtige værdi af aktierne i selskabet nedsættes med, hvis værdien af datterselskabets anlægsaktiver nedsættes med 40 pct.

Det foreslås at beregne 40 pct.'s-fradraget på grundlag af aktivernes bruttoværdi (altså værdien uden fradrag af gæld). For denne løsning taler, at usikkerheden omkring værdiansættelsen knytter sig til aktivernes bruttoværdi. Nok så væsentligt er det dog, at der til alternativet, at beregne fradraget af nettoværdien (altså efter fradrag af gæld) knytter sig en række administrative vanskeligheder. Det vil således være vanskeligt at afgøre, til hvilket aktiv et givet lån hører. Lånet kan jo være optaget til køb af mange andre aktiver end det aktiv, der f.eks. er stillet til sikkerhed for lånet. Det er da også bruttometoden, der bruges ved beregning af nedslag i den formueskattepligtige værdi efter de gældende regler herom, jf. ligningslovens §§ 18 A – 18 C.

Når aktiverne indgår i en personligt ejet erhvervsvirksomhed, opgøres bruttoværdierne kontant. Kontantværdien er ikke altid det samme som den nominelle værdi. Er aktivet, typisk en fast ejendom, prioriteret, er den nominelle værdi prioriteternes pålydende med tillæg af arvens eller gavens værdi og eventuelt kontant vederlag. Kontantværdien er værdien, hvis hele aktivet blev købt kontant. Når aktiverne indgår i et selskab, opgøres bruttoværdierne på samme måde som de, der bruges ved beregning af den formueskattepligtige værdi.

Værnsregler.

Baggrunden for forslaget er hensynet til erhvervsvirksomhedernes videreførelse, og det bør derfor sikres, at fradragsreglen kun anvendes ved de egentlige generationsskifter. Der må naturligt stilles krav om, at overdrageren har en vis reel tilknytning til virksomheden. Det foreslås, at fradraget kun gives, hvis overdrageren har ejet virksomheden i mindst 2 år forinden overdragelsen. Derimod skal det ikke være nogen hindring for fradrag, at enkelte aktiver er anskaffet inden for de sidste 2 år. Den foreslåede regel skal gælde både ved hel og ved delvis afståelse af virksomheden som arv eller gave.

Hvis modtageren videreoverdrager virksomheden eller dele heraf kort tid efter modtagelsen, kan dette være et indicium for, at der ikke har været noget egentligt ønske om generationsskifte af virksomheden.

Det foreslås derfor, at hel eller delvis videreoverdragelse inden for det 5. indkomstår efter modtagelsen medfører, at fradraget bortfalder, og at afgiften må omberegnes. Dette skal dog ikke gælde den delvise afståelse, der er et naturligt led i driften. Mindre indskrænkninger, indskrænkninger og omlægnninger, der er driftsmæssigt begrundede, medfører således

ikke, at fradraget bortfalder, og at afgiften må ombe-
regnes. Det vil således kun være omfattende frasalg
af aktiver, der ikke kan anses for driftsmæssigt be-
grundet, der udløser efterregulering. Det følger af
forslaget, at en afståelse, der erstattes af en genan-
skaffelse, ikke medfører, at fradraget bortfalder. Af-
stås det genanskaffede aktiv i perioden, uden at
driftsmæssige hensyn tilsiger dette, vil det efter om-
stændighederne kunne medføre bortfald af en tilsva-
rende del af fradraget. Hvis virksomheden er udvidet
inden overdragelsen, uden at driftsmæssige hensyn
tilsiger dette, og reduceres efter overdragelsen, vil der
også kunne foreligge et tilfælde, hvor fradraget bort-
falder.

Med afståelse sidestilles udleje og overgang fra er-
hvervsmæssig til privat benyttelse.

Hvis afståelsen skyldes tvangsauktion, konkurs,
udlægsmodtagerens død, tvangsakkord eller frivillig
akkord som led i en generel kreditorordning, skal fra-
draget ikke bortfalde. I ingen af tilfældene vil afståel-
sen være udtryk for misbrug af forslagens regler. En
generel kreditorordning kan godt foreligge, selvom
enkelte af kreditorerne ikke deltager.

Ved hovedaktionæraktier kan både udlægsmodta-
gerens videreoverdragelse af aktierne og selskabets
afståelse af virksomheden medføre, at nedslaget
bortfalder under tilsvarende omstændigheder.

Fradraget og værdiansættelsen.

Det foreslåede fradrag ved afgiftsberegningen æn-
drer ikke aktivernes værdiansættelse i skattemæssige
sammenhænge. Den værdi, der skal lægges til grund
ved opgørelsen af overdragerens eventuelle fortjene-
ste eller af afskrivningsgrundlaget hos erhververen,
er således uændret. (I § 5 i lov om særlig indkomst-
skat er det altså værdien før fradrag, der skal anvendes).
Ved skifteafgift (som betales i de offentligt skif-
tede dødsboer) påvirkes beregningsgrundlaget heller
ikke af forslaget. Fradraget ændrer heller ikke den
værdi, arvingen i et dødsbo er berettiget til at lægge til
grund ved arvedelingen.

Administrative forhold ved forslaget.

Den arveafgiftspligtige skal selv i forbindelse med
indgivelse af boopgørelsen til skifteretten beregne
fradraget. Det er imidlertid ikke skifteretten, der skal
kontrollere fradragets rigtighed. Den opgave påhviler
ved dødsboer den kommunale ligningsmyndighed,
der efter gældende regler også skal tage stilling
til selve værdiansættelsen af boets aktiver og passi-
ver. At kontrollen med fradraget pålægges lignings-
myndigheden i arveladers kommune skyldes, at fra-

dragets beregning afhænger af en række skattemæssi-
ge forhold. I en række tilfælde er det således afgøren-
de, om aktivet er afskrivningsberettiget.

Fradraget skal som foran anført ikke være en del af
værdiansættelsen. Værdiansættelsen i et dødsbo bli-
ver bindende efter 3 måneder, medmindre den kom-
mune ligningsmyndighed forinden tilsidesætter
den eller begærer vurderingsmænd udmeldt. Noget
tilsvarende foreslås ikke for fradraget. I og med at
fradraget er nært knyttet til indkomstopgørelsen,
f.eks. eksistensen af afskrivningsberettigede drifts-
midler, er det ikke fundet muligt at behandle fra-
draget efter samme regler som værdiansættelsen.

Hvis ligningsmyndighederne således tilsidesætter
overdragerens selvangivelse, fordi man mener, at
driftsmidler benyttes privat og derfor ikke er afskriv-
ningsberettigede, skal myndighederne have lejlighed
til samtidig at ændre fradraget. Fradraget skal derfor
ikke være bindende efter 3 måneder, og det foreslås,
at skattemyndighedernes forhøjelse kan påklages ef-
ter de regler, der gælder for indkomstskatteansættel-
ser.

I gavesager foretages værdiansættelsen efter gæl-
dende regler af amtsskatteinspektoratet. Det er der-
for efter forslaget også amtsskatteinspektoratet, der
som 1. instans kontrollerer fradragets beregning.
Amtsskatteinspektoratets afgørelser kan påklages ef-
ter samme regler, som gælder for amtsligningsrådets
indkomstansættelser.

Hvis erhververen mener, at fradraget er bortfaldet
helt eller delvist, f.eks. på grund af videresalg af virk-
somheden, meddeler han dette til afgiftsmyndighe-
den (skifteret ved arv, amtsskatteinspektorat ved gave),
der herefter omberegner afgiften. Spørgsmål om
fradragets nedsættelse eller bortfald som følge af reg-
lerne i § 20 b afgøres i øvrigt i forbindelse med den
almindelige ligning af erhververens selvangivelse.

Efter forslaget er det altså normalt den kommunale
ligningsmyndighed, der er 1. instans. I arvesager
meddeles en eventuel ændring af fradragets størrelse
til skifteretten, der herefter udsender en ny afgiftsbe-
regning. I gavesager meddeles ændringen til amts-
katteinspektoratet, der udsender ny gaveafgiftsbe-
regning.

Provenumæssige forhold.

Skøn over provenutabet ved gennemførelse af lov-
forslaget er behæftet med stor usikkerhed, idet der ik-
ke findes oplysninger, der muliggør en egentlig pro-
venuberegning.

Det kan rent skønsmæssigt anslås, at lovforslaget
vil medføre et provenutab på ca. 150-250 mill. kr. år-

ligt. Heraf skønnes mellem halvdelen og to trediedele at vedrøre fysiske erhvervsaktiver.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1, nr. 1.

Forslaget til §§ 20 a–d, vedrører direkte kun arveafgift. Det får imidlertid også gyldighed for gaveafgiftspligtige gaver i kraft af den gældende regel i arveafgiftsloven § 48, stk. 2, der bestemmer, at arveafgiftsreglerne også gælder for gaveafgift »for så vidt reglerne efter deres indhold er anvendelige«.

Forslaget til § 20 a indholder i stk. 1 en opregning af de aktiver, der berettiger til fradrag. Det bemærkes, at forslaget afgrænser fast ejendom på samme måde som fast ejendom, der ved formueskatteberegningen er berettiget til nedslag. Ved afgørelsen af, om en ejendom anvendes erhvervsmæssigt, ses således bort fra uvæsentlig anvendelse af fast ejendom. I overensstemmelse med praksis på formueskatteområdet må en erhvervsmæssig anvendelse af en ejendom i almindelighed anses for uvæsentlig, hvis den svarer til mindre end 10 pct. af den pågældende ejendom. Tilsvarende gælder en ikke-erhvervsmæssig anvendelse af en erhvervsejendom.

§ 20 a, stk. 3 foreslår en særlig regel for en ægtefælle, der ved den anden ægtefælles død udtager en virksomhed fra ægtefællernes fællesbo. Den går ud på at fordele fradraget forholdsmæssigt mellem arvelod og boslod. Det er uden betydning, hvem af ægtefællerne, der ejede virksomheden inden dødsfaldet.

Stk. 4 udelukker ejere, der er berettigede til mindre end $\frac{1}{10}$, fra fradrag. Hvis afdøde var gift, og ægtefællerne både havde særeje og fælleseje, kan fradrag beregnes vedrørende et nedslagsberettiget aktiv, når det samlede udlæg af andele i aktivet fra de to boer er $\frac{1}{10}$ eller mere.

§ 20 b, stk. 1 indeholder den foreslåede regel om, at virksomheden skal have været ejet i to år, for at fradrag kan gives. Stk. 2–4 indeholder reglen om, at afståelse inden udgangen af det 5. indkomstår efter udlægget medfører, at fradraget bortfalder. Overdragelse mellem ægtefæller medfører ikke, at fradraget bortfalder. Det gælder heller ikke, selvom overdragelsen sker i forbindelse med separation eller skilsmisse. På den anden side indtræder ægtefællen i 5-års begrænsningen. Det gælder dog kun, så længe ægtefællerne er samlevende.

Forslaget til § 20 c indeholder i stk. 1 forslaget om fradrag for hovedaktionæraktier. Aktierne må ikke være børsnoterede. I visse tilfælde er et selskabs A-aktier ikke børsnoterede, mens B-aktierne noteres på Københavns Fondsbørs. Kursen på A-aktierne

fastsættes imidlertid under hensyntagen til børskursen på B-aktierne, og der kan derfor efter forslaget ikke gives fradrag, hverken for A- eller B-aktierne.

Det er en betingelse for fradrag, at der overdrages aktier svarende til mindst 15 pct. af stemmeværdien. Denne betingelse kan ikke opfyldes ved sammenlægning med tidligere eller senere arv eller gave.

Det er endvidere en betingelse, at der er tale om hovedaktionæraktier, jf. herom i de almindelige bemærkninger.

Fradraget kan også gives for ikke børsnoterede B-aktier i selskabet, når blot 15 pct. af stemmeværdien overføres.

Fradrag for ikke børsnoterede aktier kan efter forslaget godt indrømmes, selvom man ikke anvender formueskattekursen ved arve- og gaveafgiftsberegningen, men i stedet bruger en værdi fastsat på et andet grundlag, f.eks. ved vurdering.

Fradraget kan ikke beregnes umiddelbart på grundlag af selskabets anlægsaktiver, men skal beregnes som det beløb, den formueskattepligtige værdi af aktierne skal nedsættes med, hvis anlægsaktivernes værdi nedsættes med 40 pct.

Stk. 2 indeholder reglerne om fradrag for anlægsaktiver i datterselskaber. Fradraget beregnes som det beløb, den formueskattepligtige værdi af de udlagte aktier i moderselskabet skal nedsættes med, såfremt værdien af datterselskabets anlægsaktiver nedsættes med 40 pct.

Det er kun de anlægsaktiver, der indgår i beregningen af den formueskattepligtige værdi, der nedsættes. Det betyder, at der ikke beregnes nedsættelse på forfatter- og kunstnerrettigheder, patentrettigheder, ret til mønstre eller varemærker og goodwill.

Stk. 3 indeholder først forslaget om, at værdien af selskabets aktiver skal opgøres uden fradrag af eventuel gæld. Det er den værdi, der bruges ved formueskattekursberegningen, der anvendes. Hvis der gives et nedslag ved kursberegningen, fradrages dette nedslag inden beregningen af fradraget.

Stk. 3 indeholder også forslaget om, at arveladeren skal have ejet aktierne i mindst 2 år forud for dødsfaldet. Har arveladeren erhvervet aktierne over flere omgange og siden solgt af dem, anses de først erhvervede for de først afhændede.

Hvis fradrag skal beregnes på grundlag af datterselskabets aktier, skal moderselskabet også have ejet disse i 2 år forud for dødsfaldet.

Hvis udlægsmodtageren afstår aktierne helt eller delvis inden for sit 5. indkomstår efter udlægget, bortfalder fradraget i tilsvarende omfang. Salget vil normalt ikke kunne betragtes som et naturligt led i driften.

F. t. l. vedr. afgift af arv og gave m.m.

Fradraget vil også kunne bortfalde, hvis selskabet inden for samme tidsfrist afstår virksomheden eller sælger dele heraf, uden at dette kan betragtes som et naturligt led i driften.

De bestemmelser, der gælder ved personligt ejede virksomheder om afståelse til ægtefælle og afståelse ved død, konkurs og akkord, gælder efter forslaget også for aktier. I ingen af tilfældene medfører afståelse inden for 5-års fristen, at fradraget bortfalder.

Anlægsaktiver i datterdatterselskaber berettiger efter forslaget ikke til fradrag.

§ 20 d indeholder de processuelle regler. Der henvises til de almindelige bemærkninger herom.

Stk. 4 indeholder særlige regler om hæftelse. Den i bestemmelsen omtalte § 25 pålægger eksekutor, der behandler et offentligt skiftet dødsbo, ansvar for, at arveafgiften berigtiges. § 34 pålægger medarbejterne ansvar for, at arveafgiften betales. Det foreslås ikke at anvende disse regler på den arveafgift, der skyldes, at fradraget bortfalder efterfølgende. Medarvinger og eksekutor vil nemlig være uden indflydelse på de dispositioner, der fører til fradragets bortfald. Ved bortfald skal det alene være den arving, der har modtaget anlægsaktiverne, der hæfter for den forhøjede afgift.

Til § 1, nr. 2.

Ved gaver hæfter gavegiver solidarisk med gavemodtager for afgiftens betaling. Det foreslås, at dette ikke skal gælde i de tilfælde, hvor afgiften forhøjes, fordi fradraget ændres på grund af afståelser inden for de 5 indkomstår.

Til § 2.

Ligningsloven er senest ændret ved lov nr. 839 af 10. december 1987 jf. Folketingstidende 1987-88 sp. 000, tillæg A, sp. 000, tillæg B, sp. 000, Tillæg C, sp. 000.

De foreslåede regler om fradrag ved beregning af arveafgift af erhvervsaktiver vil også komme til at vedrøre beregning af gaveafgift, når erhvervsaktiver bortgives. I nogle tilfælde betales der imidlertid ikke gaveafgift af gaver, men indkomstskat. Det gælder navnlig ved gaver til søskende og søskendebørn, fjernere beslægtede samt helt ubeslægtede personer. Forslaget til ligningslovens § 29 indeholder bestemmelserne om, at fradragsreglerne også skal gælde ved disse gaver. De betingelser, der skal være opfyldt for at få fradrag i den gaveafgiftspligtige værdi, skal også være opfyldt her. Eksempelvis skal overdrageren af en virksomhed have ejet den i 2 år. Det foreslås, at fradraget gives i den personlige indkomst. Det hænger sammen med, at gaver, når de beskattes, også er personlig indkomst for modtageren. Fradraget kan ikke overstige gavens værdi. Heri ligger, at det ikke kan overstige nettoværdien af de nedslagsberettigede aktiver. Forslaget vedrører kun gaver mellem fysiske personer. Ligesom det er tilfældet ved afgiftspligtige gaver, har fradraget ikke betydning for beskatningen hos overdrageren eller for erhververens afskrivningsgrundlag. De processuelle regler er mindre sammenfattede. Gaven indkomstbeskattes hos erhververen, hvis ligningskommission derfor både tager stilling til gavens værdi, fradragets størrelse samt eventuelt efterfølgende bortfald af fradrag som et led i den almindelige ligning.

Bilag 1

Gældende regler om arve- og gaveafgift og om indkomstskat af gaver, i hovedtræk.

Arveafgift beregnes af hver arvinges arvelod for sig. Beregningen er afgangig af arvens størrelse og af arvingens slægtsskabsforhold til af-døde. Afgiften vokser progressivt med arvens

størrelse, og den vokser ligeledes med fjernere slægtsskabsforhold, jf. nedenfor.

Hvis arven tilfalder børnene og deres afkom, betales arveafgift efter arveafgiftslovens § 2 A.

Arvelod (kr.)	Afgift (kr.)	Marginale afgifts-procenter
0 – 500.000	0 – 72.990	0 – 10
500.000 – 1.000.000	72.990 – 192.990	24
over 1.000.000	over 192.990	32

Der benyttes en særlig beregningsskala for ægtefæller, idet arv, der ikke overstiger 100.000 kr., er afgiftsfri. Af arv fra 100.000 kr. til 1.000.000 kr. betales også mindre i afgift, men når arvelodden er på 1.000.000 kr. eller der-

over, betales samme afgift, som gælder for børn.

Såfremt en arv tilfalder forældre, søskende og deres afkom, betales afgift efter arveafgiftslovens § 2 B.

Arvelod (kr.)	Afgift (kr.)	Marginale afgifts-procenter
0 – 500.000	0 – 234.310	0 – 55
500.000 – 1.000.000	234.310 – 574.310	68
over 1.000.000	over 574.310	80

Hvis arven tilfalder andre fysiske personer, betales afgift efter arveafgiftslovens § 2 C.

Arvelod (kr.)	Afgift (kr.)	Marginale afgifts-procenter
0 – 500.000	0 – 302.940	0 – 68
500.000 – 1.000.000	302.940 – 697.940	79
over 1.000.000	over 697.940	90

Hvis arven ikke tilfalder en fysisk person, men tilfalder et selskab eller en fond, der ikke er almenvelgørende, betales en proportional afgift på 35 pct. af arvelodden.

Gaver til børn og deres afkom belægges med *samme afgift som arv*, idet der dog gives et årligt fradrag på 8.000 kr. ved gaveafgiftsberegnin-gen.

Gaver til søskende, nevøer og niecer og ubelægtede personer er *indkomstskattepligtige*.

Gaver til fonde var efter de tidligere gældende regler hverken gaveafgiftspligtige eller indkomstskattepligtige. Med fondsbeskatningsloven er denne retstilstand imidlertid ændret fra 1987. *Gaver* til fonde skal nu som udgangspunkt indkomstbeskattes, men med adgang til dispensation efter nærmere regler.

Arveforskud, der gives til den personkreds, der er gaveafgiftspligtig af gaver, er ligeledes gaveafgiftspligtige. Arveforskud til andre er arveafgiftspligtige.

Bilag 2

Uddrag af skattedepartementets cirkulære af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning.

2. De aktiver, der omfattes af skatte- og afgiftsberegningen, ansættes normalt til deres værdi i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for afgiftsberegningen. Ved værdien i handel og vandel forstås det beløb, som aktivet vil kunne indbringe ved et salg i det åbne marked.

Fast ejendom

4. Er ejendommen solgt til arvinger eller disses nære pårørende, eller udlægges ejendommen til en arving, skal den ansættes til værdien i handel og vandel. Det fremgår af §§ 17-19 i arve- og gaveafgiftsloven, der henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Skatte- og afgiftsmyndighederne skal påse, at værdien i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen svarer til værdien i handel og vandel på det tidspunkt, der er afgørende for værdiansættelsen.

Til brug herfor fastsættes følgende regler om, inden for hvilke grænser skatte- og afgiftsmyndighederne skal acceptere værdiansættelsen.

5. Den nominelle værdi, der er ansat i boopgørelsen eller gaveanmeldelsen, omregnes til kontantværdi ved at kursregulere hver enkelt gældspost, der indgår i boets eller parternes værdiansættelse.

Det kontante vederlag, den kapitaliserede værdi af en aftægtsforpligtelse samt arv eller gave, der indgår i den ansatte nominelle værdi, skal dog ikke kursreguleres, men medregnes til den pålydende værdi.

6. Den efter punkt 5 opgjorte kontantværdi sammenlignes med kontantejendomsværdien ved den senest forud for arveudlægget eller gaveoverdragelsen for boet eller parterne bekendtgjorte almindelige vurdering, årsvurdering, vurdering efter vurderingslovens § 4 eller § 4 A eller årsregulering i henhold til vurderingslovens § 2 A.

Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.

Hvis værdiansættelsen omregnet til kontantværdi er mere end 15 pct. over eller under kontantejendomsværdien, bør værdiansættelsen ændres, således at den holdes inden for denne ramme, medmindre boet eller parterne har oplyst særlige omstændigheder, som begrunder, at man ikke følger denne fremgangsmåde. Som eksempel herpå kan nævnes en stærkt faldende prisudvikling for fast ejendom siden den senest bekendtgjorte ansættelse af kontantejendomsværdien.

7. Omfatter arveudlægget eller gaveoverdragelsen såvel fast ejendom som løsøre, skal den til kontantværdi omregnede værdiansættelse fordeles forholdsmæssigt på den faste ejendom og løsøret, medmindre boet eller parterne har fastsat en anden fordeling.

8. Ved efterprøvelsen må der tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, der måtte være indtruffet ved ejendommen, såsom bygningsforandringer, udstykninger eller ændret zone-

status, som endnu ikke har givet sig udslag i kontantejendomsværdien.

10. Skattemyndighedens ansættelse af ejendommens værdi benævnes den *skatte- og afgiftsmæssige værdi*.

Denne værdi betragtes som afståelsessum for giveren og anskaffelsessum for gavemodtager i forbindelse med beskattningen af en eventuel fortjeneste på ejendommen efter lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 4.

Endvidere betragtes den skatte- og afgiftsmæssige værdi som købesum og som salgssum efter afskrivningsloven, efter at der er sket omregning til kontantværdi efter lovens § 19 A.

12. Efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, kan myndighederne lade aktiver vurdere af personer udmeldt af skifteretten. Tilsvarende regler gælder for den afgiftspligtige.

Værdipapirer

17. Værdiansættelsen for *unoterede aktier* skal ske efter aktiernes handelsværdi. Ofte vil der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger, eller omsætningerne har fundet sted under forhold, som bevirker, at den anvendte overdragelseskurs er uegnet som udtryk for handelsværdien. I så fald vil en kurs udregnet efter de af ligningsrådet fastsatte retningslinjer for beregning af formueskattekursen kunne anvendes ved værdiansættelsen. Denne kursberegning foretages i almindelighed på grundlag af selskabets regnskab for det regnskabsår, der er udløbet nærmest *forud* for det tidspunkt, der er afgørende for skatte- og afgiftsberegningen. I særlige tilfælde må beregningen dog foretages på grundlag af regnskabet for regnskabsåret, der udløber efter afgiftstidspunktet, navnlig i

tilfælde, hvor den afgiftspligtige begivenhed er indtruffet ganske kort tid forud for regnskabsårets udløb. Beregningen af kursen sker med anvendelse af de beregningsregler, herunder beregningsfaktorerne, som var kendt på afgiftstidspunktet, hvilket ved gaveoverdragelser vil sige beregningsreglerne for beregning af formueskattekursen pr. 1 januar i det kalenderår, hvori afgiftspligten indtræder.

Ved værdiansættelsen tages der ikke hensyn til vedtægtsmæssige begrænsninger i aktiernes omsættelighed, idet den byrde, der består i, at aktierne skal tilbydes medaktionærer eller selskabet til en vis kurs, modsvares af værdien af en tilsvarende ret til at erhverve til salg udbudte aktier på tilsvarende vilkår. Såfremt en medaktionær, der ikke er lodtager i et bo, udnytter en forkøbs- eller køberet, må man dog acceptere salgssummen.

Ved værdiansættelsen tages der normalt heller ikke hensyn til, om de afgiftspligtige aktier er majoritets- eller minoritetsaktier. Der kan kun undtagelsesvis tages hensyn til en forringelse af selskabets økonomiske forhold i perioden fra udløbet af det regnskabsår, der skal anvendes ved kursberegningen, til det afgørende tidspunkt for skatte- og afgiftsberegningen. Parterne må eventuelt henvises til at lade aktierne vurdere efter reglerne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

18. *Unoterede konvertible obligationer.* Når et selskab med unoterede aktier har udstedt konvertible obligationer, er den kurs, der er anvendt ved den seneste formueansættelse, vejledende for værdiansættelsen af både aktierne og de konvertible obligationer, jf. retningslinjerne herfor i ligningsvejledningen. I øvrigt finder de almindelige regler om værdiansættelse af unoterede aktier tilsvarende anvendelse på sådanne aktier og konvertible obligationer.

Besætning, avl, maskiner, inventar og lignende driftsmidler, varelagre.

21. De nævnte aktiver ansættes til værdien i handel og vandel.

22. For *landbrugsbesættninger* er der ved lov nr. 208 af 13. maj 1981 fastsat regler om den skattemæssige behandling af husdyrbesættninger. Loven forudsætter, at ligningsrådet fastsætter en normalhandelsværdi ved udgangen af hvert kalenderår for hver kategori af dyr. Ved normalhandelsværdi forstås den gennemsnitlige handelsværdi for de pågældende kategorier af dyr. Disse normalhandelsværdier kan være vejledende ved værdiansættelsen i dødsboer eller ved gaveoverdragelser.

23. De til en landbrugsejendom hørende beholdninger af avl og afgrøder, der er nødvendige for at holde ejendommen i normal driftstilstand indtil det tidspunkt på foråret, hvor jorden er tilsået, og kreaturerne kan sættes på græs, anses som omfattet af ejendommens værdiansættelse. Det er alene beholdninger herudover, der skal opføres med en særlig værdi i boet.

24. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler kan ikke ansættes til den skattemæssige værdi, såfremt denne ikke kan anses for et passende udtryk for salgsværdien. Værdien skal altså ansættes uafhængigt af foretagne skattemæssige afskrivninger.

25. De under 22-24 nævnte aktiver og beholdninger kan ansættes til den pris, der kan forventes opnået ved et samlet salg, f.eks. ved salg af erhvervsvirksomheden.

Forfatter- og kunstnerrettigheder, ophavs- og patentrettigheder m.v. (immaterielle rettigheder)

29. ---

Endvidere skal værdien af retigheden som sådan medtages med en skønnet værdi. Ved ansættelsen af denne værdi vil man i reglen være henvist til at foretage beregninger over de fremtidige indtægter på grundlag af ydelser, som afdøde har modtaget.

Der kan bl.a. lægges vægt på, om indtægten gennem årene har været stigende eller faldende. I mangel af andet grundlag kan rettigheden sættes til $\frac{1}{2}$ af det samlede afkast i de sidste 3 år før dødsfaldet.

Goodwill

30. Hvis et bo ejer en erhvervsvirksomhed, der ved salg må antages at indbringe et vederlag for good-will, må det påses, at denne er ansat til et passende beløb i boet.

Det må herved tages i betragtning, at ved lov nr. 248 af 9. juni 1982 er beskattningen af fortjeneste og tab ved afståelse af goodwill som hovedregel blevet ophævet fra 1. juli 1982. Endvidere er adgangen til at afskrive anskaffelsessummen for goodwill blevet ophævet.

Denne ophævelse af beskattningen og afskrivningsadgangen må antages at ville kunne føre til lavere handelsværdier for goodwill end tidligere. Særlig ved store virksomheder kan der være grund til at lade værdien fastsætte ved en vurdering efter reglerne i kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4.

Indestående i interessentskaber

31. Hvis afdøde var deltager i et interessentskab, skal alle interessentskabets aktiver principielt opgøres til deres salgsværdi, og boets anpart efter fradrag af passiver skal medtages i boopgørelsen.

Det er imidlertid en meget almindelig bestemmelse i interessentskabskontrakter, at boet, når en af interessenterne afgår ved døden, ikke kan kræve afdødes anpart i interessentskabets formue inddraget under bobehandlingen. Boet kan da alene kræve afdødes kapitalkonto efter sidste status udbetalt. Det skal ofte ske på en måde, der er lempelig for interessentskabet.

Afdødes kapitalkonto viser kun hans indestående efter foretagne af- og nedskrivninger, og den svarer som regel ikke til handelsværdien af afdødes anpart af nettoformuen. Da bestemmelsen er led i en gensidigt bebyrdende kontrakt, kan afdødes anpart dog ikke kræves

medtaget i boet til højere værdi end kapitalkontoens udvisende.

Bilag 3

*I dette bilag er (med mindre skrift)
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,
der berøres af lovforslaget*

§ 1

I lov om afgift af arv og gave, jf. lovbekendtgørelse nr. 62 af 6. februar 1987, foretages følgende ændringer:

1. — — —

2. I § 46 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2.* Gavegiver hæfter ikke for den afgift, der skyldes bortfald af fradrag efter § 20 a, stk. 5 og 6.«

§ 46. Afgiften påhviler gavemodtageren. Over for statskassen hæfter giveren solidarisk med modtageren for betalingen. Afgiften forfalder til betaling 4 uger efter, at der givet modtageren og giveren meddelelse om afgiftsberegningen, med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere.