

Lovforslag nr. L 212. Fremsat den 25. marts 1999 af skatteministeren (Ole Stavad)

Forslag

til

Lov om ændring af ligningsloven, afskrivningsloven, personskatteloven og boafgiftsloven

(Lempelse af beskatningen af løbende ydelser og goodwill m.v.)

§ 1

I lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997, som senest ændret ved § 3 i lov nr. 1033 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. § 12, stk. 1, affattes således:

»Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ensidigt har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2-6.«.

2. § 12, stk. 7, 1. pkt., affattes således:

»Stk. 7. Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ifølge en gensidigt bebyrdende aftale, indgået før den 1. juli 1999, har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.«.

3. Efter § 12 A indsættes:

»§ 12 B. Udgør en løbende ydelse helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale om overdragelse af et eller flere aktiver, gælder reglerne i stk. 2-11, såfremt aftalen er indgået den 1. juli 1999 eller senere. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret. Er beskatningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse.

Stk. 2. Parterne skal til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitali-

sering af den løbende ydelse. Kapitaliseringen skal foretages i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den af parterne foretagne kapitalisering er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Er den skatteansættende myndighed for modtager og yder af den løbende ydelse ikke den samme, foretages prøvelsen af den skatteansættende myndighed for modtager efter høring af den skatteansættende myndighed for yder. Det skal endvidere fremgå af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås, til de skatteansættende myndigheder indsende meddelelse om den indgåede aftale, herunder oplysning om kapitaliseringen og den efter 5. pkt. foretagne fordeling.

Stk. 3. Parterne, der har indgået aftale om den løbende ydelse, skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret, som opgjort efter stk. 2, anvendes som indgangsværdi. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår betalte ydelsers nominelle værdi. Den således nedskrevne saldo videreføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for det enkelte indkomstår oplyse saldoen til de skatteansættende myndigheder.

Stk. 4. Så længe saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregnes de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, kan et beløb svarende til saldoen fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der kan dog ikke foretages fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved afståelsen af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, eller til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb efter afskrivningslovens § 40, stk. 7.

Stk. 5. Så længe saldoen er positiv, kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser. I det indkomstår, hvori saldoen bliver negativ, kan yderen fradrage det negative beløb i den skattepligtige indkomst. I efterfølgende indkomstår kan de i det pågældende indkomstår betalte ydelser fradrages i den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, skal et beløb svarende til saldoen medregnes ved opgørelsen af yderens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der skal dog ikke ske beskatning for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved afståelse af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, og hvor der ikke har kunnet foretages skattemæssige afskrivninger eller fradrag for udgiften til anskaffelsen af aktivet.

Stk. 6. Afstår modtageren retten til den løbende ydelse, beskattes modtageren efter 2. og 3. pkt. Modtagerens saldo reduceres med det kontantomregnede vederlag for retten til den løbende ydelse, og stk. 4 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., medregnes vederlaget til modtagerens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskuud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 7. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til yderen, fragår den kontantomregnede værdi af det af yderen betalte vederlag

på dennes saldo, og stk. 5 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskuud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 8. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til tredjemand, skal denne samt senere erhververe medregne ydelserne i den skattepligtige indkomst i de indkomstår, hvori ydelserne betales.

Stk. 9. Overdrager yderen forpligtelsen til at betale de løbende ydelser, fragår det af yderen herfor betalte vederlag på yderens saldo. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Erhververen af forpligtelsen skal kapitalisere og føre saldo over de overtagne ydelser efter reglerne i stk. 2 - 11.

Stk. 10. Reglerne i stk. 2 - 9 kan kun anvendes for en løbende ydelse, hvis mindst den ene af de parter, der indgår aftalen om denne ydelse, på tidspunktet for aftalens indgåelse er omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra d, eller selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Hvis den anden part efterfølgende bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller selskabsskattelovens § 1, anvendes reglerne i stk. 2 - 9. Den kapitaliserede værdi ved aftalens indgåelse ned sættes med de løbende ydelser, der er betalt i perioden mellem dette tidspunkt og tidspunktet for indtræden af skattepligten.

Stk. 11. Stk. 3-10, finder ikke anvendelse, hvis yderen er forpligtet til at udrede de løbende ydelser til selvejende institutioner, stiftelser, fonde m.v., som er stiftet af yderen selv eller yderens ægtefælle, disses forældre eller livsarvinger. Det samme gælder, hvis de i 1. pkt. nævnte personer har en bestemmende indflydelse over institutionen m.v. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.«.

§ 2

I lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) foretages følgende ændringer:

1. I § 40, stk. 2, indsættes efter 1. pkt.:

»Er overdragelsen af en udbyttetret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 7, kan erhververen ikke afskrive efter 1. pkt.«.

2. I § 40, stk. 6, indsættes efter 2. pkt.:

»Er aftalen om salg eller opgivelsen af en udbytteret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 6, finder 1. og 2. pkt. ikke anvendelse.«.

3. I § 40 indsættes efter stk. 6 som nyt stykke:

»Stk. 7. Skatteministeren giver efter den skattepligtiges begæring rentefri henstand med betaling af skatten af fortjenesten efter stk. 6, 1. og 2. pkt., såfremt vederlaget udgøres af en løbende ydelse som omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 1-5. Udgøres vederlaget for et aktiv omfattet af stk. 1 og 2 kun delvis af en sådan løbende ydelse, kan der gives henstand for den del af skatten af fortjenesten, som svarer til forholdet mellem den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse og afståelsessummen for det pågældende aktiv. Der kan i samme omfang gives henstand med arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsfondslovens § 10. Det er en betingelse for opnåelse af henstand, at begæringen indsendes inden udløbet af selvangivelsesfristen for aftaleåret. De modtagne ydelser skal betales som afdrag på henstandsbeløbet. Beløbet forfalder til betaling den 1. i måneden efter modtagelsen af ydelsen med sidste rettidige betalingsdag den 10. i forfaldsmåned. Betales beløbet ikke rettidigt, skal der betales 0,6 pct. i månedlig rente for hver påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne, dog mindst 25 kr. Renten kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der betales et rykkergebyr på 65 kr. for erindringsskrivelser vedrørende manglende betaling af afdrag på henstandsbeløbet. Grov og gentagen misligholdelse af henstandsordningen medfører, at det resterende henstandsbeløb forfalder til betaling. Er hele henstandsbeløbet ikke betalt senest 7 år efter indgåelsen af overdragelsesaftalen, forfalder restbeløbet til betaling ved udløbet af dette indkomstår. Såfremt de løbende ydelser endeligt ophører inden 7 år, uden at modtageren fra yderen har opnået et tilstrækkeligt beløb til dækning af henstandsbeløbet, frafaldes kravet på det ikke betalte henstandsbeløb. Uanset eventuel henstand skal de kommunale andele af skatten af fortjenesten efter stk. 6, 1. og 2. pkt. afregnes i indkomståret efter reglerne i lov om kommunal indkomstskat.«.

Stk. 7 og 8 bliver herefter stk. 8 og 9.

§ 3

I lov om indkomstskat for personer m.v. (per-

sonskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 717 af 2. oktober 1998, som ændret ved § 8 i lov nr. 910 af 16. december 1998 og § 4 i lov nr. 1026 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, stk. 1, nr. 16, ændres »regler.« til: »regler og«.

2. I § 4, stk. 1, indsættes som nr. 17:

»17) beløb, der er skattepligtige eller fradragsberettigede efter ligningslovens § 12 B, stk. 4-7.«.

§ 4

I lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 595 af 12. august 1998, som ændret ved § 10 i lov nr. 910 af 16. december 1998 og ved § 1 i lov nr. 143 af 17. marts 1999, foretages følgende ændringer:

1. I § 3, stk. 1, litra a, indsættes efter »ægtefælle« : », jf. dog § 14, stk. 2«.

2. I § 3, stk. 2, indsættes efter »almennyttigt formål« : », jf. dog § 14, stk. 2«.

3. § 14 affattes således:

»§ 14. Af kapitaler og formuegoder, hvortil der ved dødsfaldet knyttes en brugs- eller indtægtsnydelse, betales boafgift og eventuelt til lægsboafgift af kapitalens eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Stk. 2. § 3 finder ikke anvendelse for så vidt angår kapitaler og formuegoder som nævnt i stk. 1. Af arv som nævnt i stk. 1, der tilfalder den afdødes ikke fraseparerede ægtefælle, betales der boafgift, jf. § 1, stk. 1. Af arv som nævnt i stk. 1, der tilfalder offentlige institutioner m.v. som nævnt i § 3, stk. 2, betales boafgift og til lægsboafgift, jf. § 1, stk. 1 og 2.

Stk. 3. Afgifter af de i stk. 1 nævnte kapitaler og formuegoder kan betales af kapitalen eller formuegodet.«.

4. I § 22, stk. 3, indsættes efter »afgiftsfri« : », jf. dog § 24, stk. 3«.

5. § 24 affattes således:

»§ 24. Brugs- og indtægtsnydelser er afgiftsfri. Underhold i giversens hjem eller på hospital, på plejehjem eller lignende er ligeledes afgiftsfri.

Stk. 2. Hvis en kapital eller et formuegode gives som gave, og der på kapitalen eller formuegodet hviler en brugs- eller indtægtsnydelse, der ikke udgør et helt eller delvist vederlag i en gensidig bebyrdende aftale, betales gaveafgift af kapitalens eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Stk. 3. § 22, stk. 3, finder ikke anvendelse for så vidt angår gaver som nævnt i stk. 2. Ægtefællen betaler 15 pct. i afgift af gaver som nævnt i stk. 2, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger grundbeløbet i § 22, stk. 1.

Stk. 4. Afgifter af de i stk. 2 nævnte kapitaler og formuegoder kan betales af kapitalen eller formuegodet.

Stk. 5. Gaveafgift, som gavegiver betaler for gavemodtager, er afgiftsfri for gavemodtager.«.

§ 5

Loven træder i kraft den 1. juli 1999. § 4 finder anvendelse på boer og anmeldelser vedrørende personer, som afgår ved døden den 1. juli 1999 eller senere, på anmeldelser vedrørende successioner, som indtræder efter lovens ikrafttræden, på anmeldelser vedrørende en efterlevende ægtefælles ægteskab, som indgås efter lovens ikrafttræden, på anmeldelser om udbetaling af arv fra uskiftet bo, der finder sted efter lovens ikrafttræden, på skifte af uskiftede boer, hvor begæring om skifte indgives efter lovens ikrafttræden, og på gaver, som modtages efter lovens ikrafttræden.

Bemærkninger til lovforslaget.

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Lovforslaget er et led i udmøntningen af finanslovsaftalen for 1999 indgået mellem Regeringen, Venstre, Det Konservative Folkeparti, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti.

Med lovforslaget foretages en generel omlægning af beskatningen af løbende ydelser som led i gensidigt bebyrdende aftaler. Lovforslaget betyder, at løbende ydelser skattemæssigt ligestilles med andre finansieringsformer, idet den gældende dobbeltbeskatning afskaffes. I dag beskattes løbende ydelser på en sådan måde, at det samme beløb hos modtageren både avancebeskattes og beskattes løbende, når ydelsen modtages. Efter den foreslåede omlægning af beskatningen vil løbende ydelser kunne anvendes som finansieringsform i langt flere tilfælde end i dag.

Der foreslås desuden en særlig henstandsordning for beskatning af goodwill og andre immaterielle aktiver, der ved salg finansieres af en løbende ydelse. Ordningen indebærer, at sælger først skal betale skat, efterhånden som de løbende ydelser modtages. Baggrunden for denne begunstigende særordning er, at værdien af goodwill kan være så usikker, at det kan gøre det vanskeligt for køber at finansiere erhvervelse af goodwill m.v. Det kan derfor være hensigtsmæssigt for parterne at aftale, at betalingen sker over en årrække som en andel af virksomhedens overskud eller omsætning, altså i form af en løbende ydelse.

Formålet med de i forslaget stillede ændringer er at sikre en generel lettelse af erhvervslivets generationsskifter. Lovforslaget indeholder endvidere ændringer af boafgiftslovens regler vedrørende kapitaler og formuegoder, hvorpå der hviler løbende ydelser i form af brugs- og indtægtsnydelser. Disse regler justeres, således at de harmonerer med forslaget om beskatning af løbende ydelser. Ændringerne medfører blandt andet afgiftsmæssige lettelser.

2. Gældende regler vedrørende løbende ydelser

Gældende regler indebærer en skattemæssig behandling af løbende ydelser, som adskiller sig fra den skattemæssige behandling af andre finansieringsformer som f.eks. kontant betaling eller et gælds-brev. Dette er u hensigtsmæssigt, da indkomsten ved en overdragelse, før der beregnes skat kan være den samme, uanset om vederlaget er en løbende ydelse, et gælds-brev eller kontant betaling, hvor provenuet f.eks. sættes i banken til forrentning.

Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed vedrørende ydelsens tidsmæssige udstrækning eller de enkelte ydelsers størrelse. I dag opgøres skattemæssigt en kapitaliseret værdi af de forventede (men usikre) fremtidige løbende ydelser på det tidspunkt, hvor forpligtelsen påtages. Det gælder både for aftægtsydelser og udbytteretter.

Den kapitaliserede værdi af ydelsen indgår ved fastsættelsen af en eventuel afståelsessum og dermed også ved opgørelsen af en eventuel fortjeneste hos den, der sælger et skatterelevant aktiv mod en løbende ydelse. Det kan f.eks. være ved opgørelsen af en goodwillfortjeneste ved salg af en virksomhed, hvor modtageren får ret til en årlig overskudsandel i eksempelvis 5 år. Den kapitaliserede værdi kan også være bestemmende for opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, hvor modtageren som led i sin erhvervsmæssige virksomhed sælger en genstand mod betaling i form af en løbende ydelse.

Modstykket til beskatning hos sælgeren er, at den kapitaliserede værdi ved erhvervelse af et aktiv indgår ved opgørelsen af køberens anskaffelsessum og dermed i et eventuelt afskrivningsgrundlag hos køber.

Udover en eventuel beskatning på aftaletidspunktet beskattes sælgeren af ydelserne, efterhånden som de modtages. Modsvarende har køber fradragsret for betalingen af de løbende ydelser.

Der forekommer således en dobbeltbeskatning af sælger i form af en beskatning på grundlag af den kapitaliserede værdi på aftaletidspunktet og efterfølgende en beskatning ved modtagelsen af de løbende ydel-

ser, som allerede er indeholdt i salgssummen og beskattet på aftaletidspunktet. Modsvarende får køber eventuelt et dobbeltfradrag.

3. Lovforslaget vedrørende løbende ydelser

Med de i nærværende lovforslag foreslåede regler omlægges beskatningen af løbende ydelser som f.eks. ret til overskudsandele eller aftægtsydelser. Forslaget gælder ydelser påtaget som led i en gensidigt byrde aftale, der er indgået efter den 1. juli 1999. Parterne i den gensidigt byrde aftale kan være såvel personer som selskaber m.v., og aftalen kan angå alle former for aktiver, herunder fast ejendom, goodwill, aktier og andre værdipapirer.

Den foreslåede ordning finder kun anvendelse for løbende ydelser, hvis mindst den ene af parterne på tidspunktet for aftalens indgåelse var fuldt eller begrænset skattepligtig efter reglerne om fast driftssted her i landet.

Det foreslås, at de løbende ydelser i alle tilfælde kapitaliseres på aftaletidspunktet. Den kapitaliserede værdi lægges til grund ved opgørelsen af afståelsesenholdsvis anskaffelsessummen og indgår dermed ved en eventuel avance- eller indkomstbeskatning samt i et eventuelt afskrivningsgrundlag.

Den kapitaliserede værdi føres på en saldo hos hver af parterne, saldoen nedskrives hvert år med de betalte ydelser.

Det foreslås, at sælger ikke beskattes ved modtagelsen af de enkelte ydelser, før disse samlet overstiger den kapitaliserede værdi. Tilsvarende får køber heller ikke fradrag, før de betalte ydelser overstiger den kapitaliserede værdi. Herved afskaffes den nuværende dobbeltbeskatning.

Løsningsmodellen er tidligere behandlet i Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget fra februar 1996. Redegørelsen indeholder en gennemgang af beskatningsforholdene vedrørende løbende ydelser samt forslag til, hvorledes reglerne kan ændres med henblik på at undgå den nuværende dobbeltbeskatning.

Retssikkerhedsudvalget overvejede desuden, om problemet med dobbeltbeskatning og dobbelt fradrag kunne løses ved at undlade kapitalisering og i stedet anvende et kasseprincip. Et kasseprincip ville betyde, at alle ydelser ville være skattepligtige eller fradragberettigede. Konklusionen herpå var, at behovet for at få opgjort den endelige overdragsessum med det samme af hensyn til avancebeskatning og afskrivningsgrundlag tilsagde, at der blev foretaget kapitalisering. Til støtte for kapitaliseringen anføres endvidere, at dette fører til en ligestilling med de tilfælde, hvor

en tilsvarende del af vederlaget berigtiges på anden vis, f.eks. ved et gælds brev.

Ved nærværende lovforslag er der taget udgangspunkt i Retssikkerhedsudvalgets løsningsmodel til undgåelse af dobbeltbeskatningen af løbende ydelser.

Herudover foreslås for løbende ydelser, der modtages i forbindelse med salg af goodwill og andre immaterielle aktiver, en særlig henstandsordning som supplement til de foreslåede regler, der generelt gælder for løbende ydelser.

Henstandsordningen går ud på at give overdrageren henstand for den del af skattebetalingen, som vedrører salg af goodwill eller andre immaterielle aktiver finansieret med en løbende ydelse. Henstanden betyder, at avanceskatten først skal betales, når ydelserne betales, dog senest efter 7 år.

For at undgå omkvalificerings- og afgrænsningsproblemer foreslås ordningen anvendt på såvel goodwill som andre immaterielle aktiver. Sådanne andre aktiver, som f.eks. patenter eller lejekontrakter, kan også være vanskelige at få finansieret ordinært.

4. Generationsskifteudvalgets udtalelse til udkast til lovforslag om løbende ydelser

Lovforslaget om lempelse af beskatningen af løbende ydelser og goodwill har været forelagt Generationsskifteudvalget.

I udvalget er der tilfredshed med, at der er taget initiativ til at afskaffe den nuværende dobbeltbeskatning af løbende ydelser, idet udvalget dog gerne havde set, at beslutningen om, efter hvilken model beskatningen af løbende ydelser fremover skal foretages, havde afventet udvalgets betænkning.

Steen Askholt, Dansk Industri og Det Danske Handelskammer, Lars Eghøj, Landbrugsraadet, Henrik Friis, Håndværksrådet, og Kim Munch Lendal, Dansk Handel & Service, mener ikke, at lovforslaget fuldt ud ophæver dobbeltbeskatningen af løbende ydelser. Forslaget om beskatning dels af nutidsværdien af de samlede løbende ydelser, dels af de ikke-tilbageudkonterede ydelser, der overstiger nutidsværdien, findes at være udtryk for dobbeltbeskatning. Når skatteyderen i år 1 har betalt skat af kapitalværdien, bør der ikke på et senere tidspunkt ske beskatning af differencen op til den nominelle værdi, da differencen alene er udtryk for, at skattebetalingen i år 1 er mere værd end en betaling i takt med de løbende ydelser. Lovforslaget tager således ikke højde for, at 1 kr. skat betalt i dag er mere værd (i nutidsværdi) end 1 kr. betalt om eksempelvis 7 år. Problemet kan løses ved, at nutidsværdien af den løbende ydelse, lægges til grund ved opgørelsen af afståelses- henholdsvis anskaffelses-

summen, og dermed indgår i en eventuel avance- eller indkomstbeskatning samt i et eventuelt afskrivningsgrundlag, mens det nominelle beløb indgår på saldoen, hvilket betyder, at der først skal ske beskatning af de enkelte ydelser, når den akkumulerede sum af disse overstiger det nominelle beløb.

Erhvervsministeriets, Finansministeriets og Skatteministeriets medlemmer af udvalget og Niels Blomgren-Hansen, Handelshøjskolen i København, er ikke enige i dette synspunkt. Ved vurderingen af, om dobbeltbeskatningen af løbende ydelser ophæves, kan den foreslåede ordning ikke sammenlignes med en situation, hvor beskatningen af de løbende ydelser sker, efterhånden som de betales. I dansk skatteret gælder retserhvervsprincipet som alt overvejende hovedregel, og det har med finanslovsaftalen ikke været tanken at fravige dette princip. Skatteyderen erhverver ret til den løbende ydelse som sådan på det tidspunkt, hvor der indgås aftale om eksempelvis at afstå en virksomhed mod delvis betaling i form af en løbende ydelse. Dette kan sammenlignes med den situation, hvor der betales med et gældsbrief. Modtages et gældsbrief som betaling, vil det være kursværdien af dette på aftaletidspunktet, der lægges til grund ved opgørelsen af afståelses- henholdsvis anskaffelsessummen, og som dermed indgår i en eventuel avance- eller indkomstbeskatning samt i et eventuelt afskrivningsgrundlag. De renter, der ifølge gældsbriefet skal betales, er skattepligtige for modtageren, efterhånden som de forfalder til betaling. Som modstykke hertil har yderen fradragsret for renterne. Eventuelle kursgevinster eller kurstab på gældsbriefet er for selskaber skattepligtige henholdsvis fradragsberettigede.

En løbende ydelse rummer ligesom et gældsbrief såvel en afdragsdel som en rentedel (samt eventuelt en kursgevinstdel). På en løbende ydelse er der ikke foretaget en beløbsmæssig opdeling af de enkelte ydelser mellem afdrag og rente. Det er der heller ikke altid på gældsbriefe. Aftales betaling med en løbende ydelse, skal der således foretages kapitalisering af denne, ligesom ved betaling med et gældsbrief. Svarende til kursværdien af gældsbriefet lægges kontantværdien af den løbende ydelse til grund ved opgørelsen af afståelses- henholdsvis anskaffelsessummen. Forskellen mellem den nominelle værdi af den løbende ydelse/gældsbriefet og kontantværdien er betaling til sælger for at vente med at modtage vederlaget. På samme måde som ved betaling med et gældsbrief bør køber ved betaling med en løbende ydelse have fradrag for dette ekstra beløb, der er udtryk for en forrentning, ligesom sælger bør beskattes af beløbet.

Beløbet kommer først til beskatning på det tidspunkt, hvor den akkumulerede sum af de betalte ydelser overstiger den på aftaletidspunktet opgjorte kontantværdi af den løbende ydelse. Det foreslåede saldo-system medfører, at skattebetalingerne falder senere end ved betaling med et gældsbrief, hvor renterne beskattes løbende i takt med, at de forfalder. Dette er begrundet i karakteren af den løbende ydelse og accepteret ved udformningen af ordningen. Der skal ikke foretages en kursfastsættelse af den løbende ydelse ud over kapitaliseringen. Den løbende ydelse er defineret ved den usikkerhed, der er knyttet til det endelige udbytte af ydelsen, og der er med den foreslåede ordning taget højde for den situation, hvor sælger modtager et mindre beløb end det, som er lagt til grund ved opgørelsen af afståelsessummen og dermed en eventuel avance- eller indkomstbeskatning. Ophører den løbende ydelse således endeligt, inden der er modtaget et beløb svarende til den kapitaliserede værdi, kan differencen fradrages.

Erhvervsministeriets, Finansministeriets og Skatteministeriets medlemmer af udvalget og Niels Blomgren-Hansen mener, at det kan konstateres, at modtageren af en løbende ydelse alene bliver beskattet af det beløb, der rent faktisk modtages, og at der således ikke finder dobbeltbeskatning sted. De foreslåede regler gælder også ved overdragelser, der ikke i sig selv er skatterevante. Det kan f.eks. være en overdragelse uden skattepligtig fortjeneste til udlandet eller til en andelsbeskattet forening. Eller det kan være en overdragelse uden fortjeneste eller genvundne afskrivninger af en fast ejendom, som er afskrevet af sælger, men som af køber anvendes til et ikke-afskrivningsberettiget formål. Forslaget indebærer ved en sådan overdragelse, at sælger beskattes af den betaling, han modtager for at vente på sit vederlag, ligesom køber har fradrag herfor. Sådan behandles renter også almindeligvis. Efter Steen Askholts, Lars Eghøjs, Henrik Friis' og Kim Munch Lendals forannævnte forslag bliver sælger skattefri af denne rentebetaling ligesom køber mister fradragsret herfor. Forskellen på lovforslaget og de forannævnte medlemmers forslag er, at i sidstnævnte skattefritages renter, ligesom fradrag for rentebetaling mistes. Når ydelserne forløber som forventet ved kapitaliseringen, bliver der slet ingen skattebetaling eller fradrag ved overdragelser, der ikke i sig selv er skatterevante. Når der slet ikke bliver skattebetaling, er det ikke relevant, om der tages højde for, at skattebetaling i år 1 har højere værdi end senere skattebetaling.

Henrik Friis mener, at den rentegevinst (eller kursgevinst), der foreslås beskattet, er fiktiv. Der bliver

tale om at beskatte en renteindtægt hos sælger, som reelt ikke findes, idet den samlede betaling for f.eks. goodwill ikke bliver betalt på én gang, men betales løbende. Derfor kan det samlede beløb heller ikke "trække rente", da betalingen af f.eks. goodwill forløber over en årrække.

Henrik Friis og Kim Munch Lendal mener endvidere, at det er et problem, at yderen i den situation, hvor den løbende ydelse ophører, inden der er betalt et beløb svarende til den kapitaliserede værdi, skal indtægtsføre differencen mellem den kapitaliserede værdi og det samlede betalte beløb. Yderen vil i den situation ofte ikke kunne betale på grund af økonomiske vanskeligheder. Tilsvarende kan der for sælger opstå skattemæssige og likviditetsmæssige problemer i en situation, hvor de løbende ydelser ophører inden aftalens udløb, efter at der af de første løbende ydelser er betalt den fulde avanceskat af alle de tilbagediskonterede ydelser og dermed også af de fremtidige ydelser, selvom disse ikke forfalder. Den skat, som sælger rettelig skal have tilbage, bør kunne udløses ved regulering (genoptagelse) af grundlaget for kapitalværdien af de tilbagediskonterede ydelser og betalt avanceskat. Selvom sælger får en tidsbegrænset fradragsmulighed, er det ikke sikkert, at der er skattemæssige muligheder for at udnytte dette grundet f.eks. pensionsforhold.

Erhvervsministeriets, Finansministeriets og Skatteministeriets medlemmer af udvalget er ikke enige heri. Det forhold, at den løbende ydelse ophører, eksempelvis fordi den ifølge aftalen er begrænset til 5 år, uden at der er betalt et beløb svarende til den kapitaliserede værdi, behøver ikke at være udtryk for, at yderen har økonomiske problemer, men vil nok oftere afspejle, at skønnet i forbindelse med kapitaliseringen har været behæftet med stor usikkerhed. I en situation, hvor der betales mindre end den kapitaliserede værdi, har købers afskrivningsgrundlag været for højt. Dette skal der korrigeres for, hvilket efter forslaget sker ved, at køber skal indtægtsføre differencen i det år, hvor den løbende ydelse ophører. Alternativet hertil ville være genoptagelse og forhøjelse af køberens skatteansættelser mange år tilbage i tiden. Tilsvarende findes korrektionen for sælger mest hensigtsmæssigt at kunne foretages i ophørsåret. En løbende ydelse kan strække sig over en meget lang årrække, og det vil være problematisk i administrativ og forældelsesmæssig henseende at skulle tage en eksempelvis 15 år gammel skatteansættelse op til behandling.

For så vidt angår den særlige henstandsordning i forbindelse med overdragelse af goodwill og andre immaterielle aktiver, som helt eller delvis finansieres

ved en løbende ydelse, mener Steen Askholt, Henrik Friis, Kim Munch Lendal og Jørgen Sandager, Foreningen af Registrerede Revisorer og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, ikke, at det kan være rigtigt, at forligsteksten skal forstås således, at hele det modtagne beløb skal afdrages på henstandsbeløbet, efterhånden som ydelserne betales. I selve teksten til finanslovsaftalen står, at skatten betales i takt med de løbende ydelser og med hensyn til bilag 6 til aftalen, står der i næstsidste afsnit, sidste to linier kun, at skatten i henstandsordningen skal betales af de først modtagne ydelser, men dette er ikke nødvendigvis hele den modtagne ydelse, sådan som lovforslaget lægger op til. Skal de først modtagne ydelser afdrages fuldt ud på henstandsbeløbet, kan sælger i konkrete situationer mangle provenu til at opretholde en normal levestandard efter salget. Sælger kan endvidere risikere at betale 100 pct. i skat, idet sælgers indkomst sandsynligvis også ophører, og der derfor ikke er indkomst at modregne den negative saldo i.

Erhvervsministeriets, Finansministeriets og Skatteministeriets medlemmer af udvalget og Frithiof Hagen, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, mener at det er en klar forudsætning, at de modtagne beløb fuldt ud skal anvendes til at betale skatten, og at dette har fundet udtryk i forligsteksten. Det anføres heri, at sælgers beregnete skat udskydes og betales i takt med betalingen af den løbende ydelse. Skatten knytter sig ikke til de enkelte ydelser, men er opgjort på baggrund af den kapitaliserede værdi, der indgår på saldoen. I bilag 6 er det direkte anført, at skatten ikke kan fordeles lineært, men skal betales af de først modtagne ydelser. Det må i øvrigt anses for usædvanligt, hvis hele den virksomhed, hvortil goodwillen knytter sig, afstås mod en løbende ydelse, ligesom det i den sammenhæng også må være op til sælger at aftale en betalingsform, der sikrer vedkommende en vis likviditet. Ordningen skal endvidere ses i forhold til, at hele skatebeløbet efter de almindeligt gældende principper skal betales på aftaletidspunktet.

Niels Blomgren-Hansen og Frithiof Hagen mener, at den særlige henstandsordning vedrørende goodwill af flere grunde er problematisk.

For det første er den unødvendig for at løse sælgers eventuelle likviditetsproblem som følge af dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag. Dette problem ville kunne løses ved, at skattevæsenet efter anmodning og i det omfang, der kan dokumenteres et behov herfor, yder sælger et normalt forrentet lån, der afdrages i takt med ydelsernes udbetaling og det derved opståede likviditetsoverskud.

For det andet vil den fratage køber den likviditetsfordel, der ligger i det dobbelte fradrag, og dermed vanskeliggøre snarere end fremme generationsskiftet.

For det tredje skaber den en asymmetri i forhold til andre aktiver, hvorved parterne - uanset de faktiske forhold - har en økonomisk interesse i at kvalificere vederlaget som betaling for goodwill.

For det fjerde bidrager den til at gøre et komplekst skattesystem yderligere uigennemskueligt og går derved imod de ofte udtalte ønsker om at generalisere og forenkle skattereglerne.

Sammenfattende ønsker Steen Askholt, Lars Eghøj, Henrik Friis samt Kim Munch Lendal at udtale, at det er yderst positivt, at der med finanslovsaftalen er lagt op til at ændre beskatningen af løbende ydelser i form af en ophævelse af den hidtidige dobbeltbeskatning kombineret med en særlig henstandsordning for goodwill. Fortolkningen af de hidtidige regler har i realiteten betydet, at løbende ydelser ikke i større omfang har været anvendt i praksis som berigtigelsesform ved virksomhedsoverdragelser. Dette står i kontrast til, at der ofte foreligger et forretningsmæssigt ønske om at knytte prisfastsættelsen og ikke mindst erlægningen af vederlag for en virksomheds immaterielle aktiver, herunder goodwill, tæt sammen med realiseringen af en positiv indtjening og dermed betalingsevne.

Det er de pågældende medlemmers opfattelse, at den i lovforslaget foretagne udmøntning af finanslovsaftalen ikke vil få den tilsigtede positive effekt i form af øget anvendelse af løbende ydelser som berigtigelsesform.

For det første indebærer lovforslaget ikke en fuldstændig ophævelse af dobbeltbeskatningen. Sælger af en virksomhed vil således dels blive avancebeskattet af nutidsværdien af de fremtidige ydelser, dels løbende beskattet af differencen op til de nominelle betalinger, i takt med at de forfalder.

For det andet indebærer Skatteministeriets udmøntning af finanslovsaftalen om en henstandsordning en væsentlig opstramning i forhold til det naturlige udgangspunkt, at der løbende beregnes skat af de indkomne betalinger i takt med, at disse modtages. Dette i modsætning til forslaget, hvorefter hele det indkomne vederlag skal bruges til afdrag på sælgerens mellemværende med skattemyndighederne.

For det tredje er modellen kompliceret og vanskelig administrerbar. Dette skyldes, at man søger at opretholde en kombination mellem de gældende principper for avancebeskatning og beskatning af løbende ydelser. Der er i realiteten alene tale om en beskeden modifikation i det område, hvor de to systemer overlapper hinanden.

Det er Steen Askholts, Lars Eghøjs, Henrik Friis' samt Kim Munch Lendals opfattelse, at der i generationsskifteudvalget ikke har været en tilstrækkelig realitetsvurdering af, om der foreligger andre mindre komplicerede og mere praktisk anvendelige løsninger til opfyldelse af intentionen bag finanslovsaftalen. Det er disse medlemmers opfattelse, at det kan ske ved at indføre en model, hvorefter man gennemfører avancebeskatningen i takt med de faktiske betalinger. En sådan model vil indebære en reel ophævelse af dobbeltbeskatningen og vil samtidigt sikre, at der faktisk sker beskatning af alle indkomne betalinger i takt med, at betalingen finder sted.

Steen Askholt, Lars Eghøj, Henrik Friis samt Kim Munch Lendal finder anledning til at påpege, at en løsning af de skattemæssige forhold for løbende ydelser ikke i sig selv vil betyde, at man har løst de samlede skattemæssige problemer ved generationsskifte. Uanset valget af model vil der således fortsat være en række skattemæssige forhold, som hæmmer generationsskifte af virksomhederne, ikke mindst for det store antal overdragelser, der ikke berigtiges med løbende ydelser.

5. Gældende regler vedrørende boafgiftsloven.

Efter gældende regler betales der efter arveladers død boafgift og evt. tillægsboafgift af hele værdien af boet. Dette gælder, uanset om der til en kapital eller et formuegode i boet er knyttet en løbende ydelse i form af en brugs- eller indtægtsnydelse. Værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen fragår således ikke ved opgørelsen af værdien af kapitalen eller formuegodet.

De almindelige regler for boafgiftsfritagelse finder ikke anvendelse for kapitaler og formuegoder, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse. Det betyder, at der også betales 15 pct. i afgift af arv til ægtefæller i modsætning til normal afgiftsfrihed, og er kapitalen testamenteret til en almenvælgørende fond m.v., betales der 36,25 pct. i afgift. Selve brugs- eller indtægtsnydelsen er boafgiftsfri, jf. boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra f.

Brugs- og indtægtsnydelser kan også være knyttet til gaver. Selve brugs- eller indtægtsnydelsen er fritaget for gaveafgift. Herudover sondres der ved gaver imellem flere forskellige situationer. Hovedreglen er, at der betales 36,25 pct. i afgift af en gave, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse. Afgiften betales af hele gavens værdi uden hensyntagen til, at der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse på aktivet. Bestemmelsen vedrørende gaver er først og fremmest rettet mod situationen, hvor der gives en kapital eller et formuegode til én person, og brugs- eller indtægts-

nydelsen gives til en anden person. Derudover har man situationen, hvor giver forbeholder sig selv retten til brugs- eller indtægtsnydelsen. I dette tilfælde betales der 36,25 pct. i afgift med fradrag af værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen. Værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen opgøres som en kapitaliseret værdi. Når brugs- eller indtægtsnydelsen ophører, betales der afgift af den tidligere fratrukne kapitaliserede værdi.

Baggrunden for nærværende lovforslag er, at de nuværende regler om brugs- og indtægtsnydelser i boafgiftsloven ikke fuldt ud harmonerer med lovforslaget om lempelse af beskattningen af løbende ydelser. Som reglerne er i dag, vil det ikke være muligt at overdrage eksempelvis en virksomhed og delvist berigtige overdragelsen ved gave og ved en brugs- eller indtægtsnydelse uden større afgiftsmæssige konsekvenser.

Situationen, hvor giver forbeholder sig selv brugs- eller indtægtsnydelsen, er en gensidig aftale, som dels vil falde ind under de foreslåede regler om beskattning af løbende ydelser og dels vil blive afgiftsberigtiget efter boafgiftsloven. Eksempelvis vil man ved en virksomhedsoverdragelse bl.a. kunne berigtige købesummen med en gave og med en indtægtsnydelse. I dette tilfælde vil der ikke være direkte sammenfald med gaven og brugs- eller indtægtsnydelsen, idet brugs- eller indtægtsnydelsen ikke er koblet op på gaven. Brugs- eller indtægtsnydelsen kan for eksempel være en overskudsandel, mens gaven er et kontant beløb. Såfremt boafgiftslovens regler ikke ændres, skal der betales 36,25 pct. i afgift af gaven, og der skal også betales afgift af den kapitaliserede værdi, når den løbende ydelse ophører.

6. Lovforslaget vedrørende boafgiftsloven.

Den ved lovforslaget foreslåede ændring af reglerne for den afgiftsmæssige behandling af kapitaler og formuegoder med tilknyttede brugs- og indtægtsnydelser omfatter såvel dødsfaldssituationen som gave-situationen.

I forhold til dødsfaldssituationen foreslås det præciseret, at det er kapitalens eller formuegodets værdi opgjort uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen, der indgår i beregningen af boafgift og tillægsboafgift. Derudover foreslås lovteksten omformuleret, således at det tydeligt fremgår, at der i forhold til kapitaler og formuegoder, som arves af den efterlevende ægtefælle, alene skal betales boafgift, dvs. 15 pct. Endelig foreslås det, at det kun er i de situationer, hvor brugs- eller indtægtsnydelsen er stiftet ved dødsfaldet, at bo- og tillægsboafgiften skal beregnes af hele kapitalen eller formuegodet uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Det foreslås endvidere at ændre reglerne vedrørende de gaver, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse. Det foreslås, at der betales almindelig afgift af gaven. Hvis brugs- eller indtægtsnydelsen gives til andre end gavegiver selv, betales gaveafgiften af kapitalens eller formuegodets fulde værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Det foreslås endvidere, at situationen, hvor gavegiver forbeholder sig selv retten til brugs- eller indtægtsnydelsen, tages ud af bestemmelsen. Fremover vil dette ikke høre ind under boafgiftslovens regler om brugs- eller indtægtsnydelser men derimod være omfattet af den foreslåede regel om løbende ydelser i ligningslovens § 12 B. Såfremt der i en gensidig aftale også er en gave, betales der gaveafgift heraf i henhold til boafgiftslovens almindelige regler.

Det foreslås derudover, at selvom betingelserne for afgiftsfrihed er opfyldt, pålægges der almindelig gaveafgift, hvis der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse på gaven. Det foreslås, at ægtefæller betaler 15 pct. i afgift ud over det afgiftsfri bundfradrag, som normalt anvendes ved afgiftspligtige gaver. Derudover foretages der mindre ændringer og præciseringer af loven.

7. Administrative konsekvenser

Lovforslaget skønnes at medføre engangsudgifter for Told•Skat i 1999 på i alt ca. 5,5 mill. kr. Udgifterne vedrører tilretning af edb-systemer. Herudover skønnes forslaget ikke at medføre nævneværdige administrative konsekvenser for Told•Skat.

Endvidere vil forslaget medføre en begrænset merbelastning af kommunerne. Det er vurderingen, at dette ikke skal kompenseres i henhold til Det Udvidede Totalbalanceprincip (DUT).

8. Provenumæssige konsekvenser

Forslaget om at afskaffe dobbeltbeskattningen og fradraget ved løbende ydelser i gensidigt bebyrdende aftaler skønnes ikke at have nævneværdige provenumæssige konsekvenser, da der er tale om symmetriske ændringer på sælger- og køberside.

Der foreligger ikke statistiske oplysninger til brug for skøn over provenuvirkningen af den foreslåede henstandsordning for skat af goodwillavancer m.v., der finansieres med løbende ydelser. Det er endvidere vanskeligt at vurdere, i hvilken udstrækning lovforslaget vil medføre, at goodwill fremover vil blive finansieret ved løbende ydelser, samt hvilken konkret udformning aftalerne vil få. Især er længden af perioden med løbende ydelse afgørende for, hvor hurtig henstanden nedbringes.

Det er i det følgende lagt til grund, at løbetiden i gennemsnit vil blive 7 år svarende til den skattemæssige afskrivningsperiode.

Indkomstskatterne på statsregnskabet indtægtsføres efter tilsvarsprincippet, således at de indtægtsføres på det tidspunkt, hvor de forfalder til betaling. Med den foreslåede henstandsordning får sælgere af goodwill finansieret med løbende ydelser krav på udskydelse af betalingstidspunktet for den beregnede skat af fortjenesten på goodwillen. Tilsvarsprincippet indebærer derfor, at henstandsordningen medfører et umiddelbart provenutab. Provenutabet vil dog blive genvundet i takt med, at de løbende ydelser forfalder og nedbringer henstanden.

Hvis det yderligere lægges til grund, at den samlede årlige omsætning af goodwill m.v. udgør 2,5 mia. kr., og at henstandsordningen vil omfatte et skattebeløb svarende til ca. 300 mill. kr. på årsbasis, skønnes provenutabet som følge af henstanden til ca. 125 mill. kr. for indkomståret 1999, i 2000 til ca. 175 mill. kr. og i 2001 til ca. 50 mill. kr. Fra og med 2002 fremkommer der alene et provenutab i form af et retetab på ca. 20 mill. kr. årligt vedrørende det samlede henstandsbeløb på ca. 350 mill. kr.

Finansårsvirkningen i 1999 skønnes til ca. 125 mill. kr.

Provenuvirkningen vedrører alene staten, da den kommunale andel af den opgjorte indkomstskat afregnes til kommunen uden hensyn til henstanden.

De foreslåede lempelser af afgiften af gaver med løbende ydelser m.v. skønnes ikke at have nævneværdige provenumæssige konsekvenser.

9. Administrative og økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget betyder, at løbende ydelser skattemæssigt ligestilles med andre finansieringsformer, hvorved løbende ydelser kan anvendes som finansieringsform i langt flere tilfælde end i dag.

Den særlige henstandsordning for beskatning af goodwill og andre immaterielle aktiver, der ved salg finansieres af en løbende ydelse, betyder, at sælgers

skattebetalinger først skal falde, efterhånden som de løbende ydelser modtages, hvilket indebærer en likviditetsmæssig lettelse for overdrageren af goodwill eller andre immaterielle aktiver.

Efter de foreslåede regler skal parterne, der benytter løbende ydelser som led i en gensidigt bebyrdende aftale, hver føre en saldo over den kapitaliserede ydelse og de løbende betalinger herpå. Dette forudsætter en vis administration.

Lovforslaget har med henblik på vurderingen af de administrative konsekvenser været forelagt et under Erhvervsministeriet nedsat ekspertpanel bestående af 9 personer, der er involveret i overvejelser om generationsskifte i 5 forskellige virksomheder. Dette forum blev valgt, idet Erhvervsministeriet vurderede, at det ville være meget svært på forhånd at udvælge de berørte virksomheder, som kunne inddrages i Testpanelet eller et Fokuspanel.

Ekspertpanelet vurderede, at lovforslaget vil medføre en administrativ éngangsbyrde, idet der skal bruges tid på at sætte sig ind i de nye regler, og regnskabet/bogføringen skal udvides på grund af, at der skal føres en ny type saldo.

Lovforslaget vil både medføre éngangsbyrder internt i virksomheden og på den eksterne rådgivning. Særligt til revisor og advokat. Virksomhedens rådgivere skal bruge tid (og virksomhederne dermed penge) på at forklare de nye regler og dermed løbende ydelser som finansieringsform.

Ekspertpanelet vurderede, at der næppe vil være væsentlige løbende administrative byrder forbundet med forslaget, da der udover en mindre tilretning i bogholderiet hos køber kun skal skrives et par ekstra linier i årsregnskabet, der i øvrigt ofte henhører under revisor.

10. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

11. Forholdet til EU-retten

Forslaget skønnes ikke at indeholde EU-retlige aspekter.

12. Sammenfatning af økonomiske og administrative konsekvenser

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen	Indkomstårsvirkning: Provenutab for staten i 1999 ca. 125 mill. kr. og i 2000 ca. 175 mill. kr. hvorefter det gradvist falder til nul. Fra og med 2002 alene et rentetab på ca. 20 mill. kr. årligt. Ingen provenuvirkning for kommunerne. Finansårsvirkning: Ca. 125 mill. kr i 1999.
Administrative konsekvenser for stat, amter og kommuner	Ingen	Engangsudgifter til Told•Skat på i alt 5,5 mill. kr. En begrænset merbelastning af kommunerne.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Dobbeltbeskatning af løbende ydelser undgås. Henstandsordningen giver overdrageren en likviditetsmæssig lettelse.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Engangsbyrder internt i virksomheden og på den eksterne rådgivning
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter	

13. Høring

Lovforslaget har været til høring i Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Dansk Handel & Service, Dansk Industri, De Danske Landboforeninger, Den Danske Dommerforening, Det Danske Handelskammer, Dommerfuldmægtigforeningen, Erhvervenes Skatteseekretariat, Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Finansrådet, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen af Registrerede Revisorer, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Frederiksberg Kommune, Håndværksrådet, InvesteringsForeningsRådet, Justitsministeriet, Kommunernes Landsforening, Københavns Kommune, Landbrugs-

raadet, Landbrugets Rådgivningscenter, Politiets og Domstolenes Tjenestemandforening, Præsidenten for Østre Landsret, Præsidenten for Vestre Landsret, Præsidenten for Københavns Byret, Præsidenten for Retten i Århus, Præsidenten for Retten i Odense, Præsidenten for Retten i Aalborg, Præsidenten for Retten i Roskilde, Skattechefforeningen, Skatterevisorforeningen, Statsministeriet, Told- og Skattestyrelsen, Økonomiministeriet.

De fra organisationerne m.v. modtagne høringssvar samt kommentarer hertil er kort gengivet i skemaet nedenfor.

F. t. l. vedr. ligningsloven m.v.

Organisati- on/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Advokatrådet	<p>Generel tilfredshed med, at der tages skridt til ophævelse af dobbeltbeskatning, men havde gerne set, at man havde afventet betænkningen fra Generationsskifteudvalget. Påpeger behov for at fastlægge nærmere retningslinjer for kapitaliseringen samt hvilken markedsrente, der skal lægges til grund ved kapitaliseringen.</p> <p>Påpeger behov for forskellige sproglige præciseringer og eksemplificeringer.</p> <p>Foreslår en bestemmelse i boafgiftslovens § 12 for så vidt angår en passivpostberegning for den brugs- eller indtægtsnydelse, der hviler på en falden arv.</p>	<p>En præcisering af retningslinjer for kapitaliseringen, herunder markedsrenten, samt øvrige præciseringer er indarbejdet i forslaget.</p> <p>Med hensyn til boafgiftslovens § 12, er det nævnt i bemærkningerne, at hovedreglen i § 12 finder anvendelse, dvs. det er aktivets handelsværdi, der skal lægges til grund, hvorfor der betales boafgift af aktivets værdi fratrukket værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen.</p>
Arbejderbevægelsens Erhvervsråd	<p>Beklager at man ikke afventede betænkningen fra det af regeringen nedsatte Generationsskifteudvalg.</p> <p>Påpeger at henstandsordningen skaber provenutab til gunst for sælgeren, at ordningen anses som unødvendig for at løse sælgers evt. likviditetsproblem, at der skabes asymmetri i forhold til andre aktiver, og at forslaget øger skattereglernes uigennemskuelighed.</p>	<p>Den særlige henstandsordning er fundet velegnet til at afhjælpe de finansielle problemer.</p>
Dansk Handel og Service	<p>Henviser i det hele til de af repræsentanten i Generationsskifteudvalget fremsførte synspunkter, og beklager at lovforslaget er unødigt kompliceret. anbefaler en udsættelse til næste folketingsår.</p> <p>Påpeger at gældende ret vedrørende kapitalisering af løbende ydelser udenfor aftægtsområdet er meget usikker, samt behov for afgrænsning af hvornår en ydelse anses for løbende.</p> <p>Savner stillingtagen til overdragelsessituationer.</p>	<p>Skatteministeriet fastholder den i bemærkningerne beskrevne opfattelse af gældende praksis, men erkender at der hersker forskellige opfattelser heraf, og at bemærkningernes fremstilling af gældende ret fortrinsvist tager sigte på fremtidig fortolkning.</p> <p>En definition af en løbende ydelse er indarbejdet i forslaget.</p> <p>Der er indsat en bestemmelse, der regulerer overdragelsen af yderens forpligtelser.</p>
Dansk Industri	<p>Fastholder indvendinger mod forslaget udformning, som fremført af repræsentant i Generationsskifteudvalget. Specielt kritik af at dobbeltbeskatning ikke fuldt ud ophæves, og at henstandsordningen indebærer 100 pct. skat af de første ydelser.</p>	<p>Skatteministeriet henviser til ministeriets repræsentants holdning som refereret i Generationsskifteudvalgets udtalelse i forslagets almindelige bemærkninger, hvoraf det fremgår at man anser forslaget som en løsning på dobbeltbeskatningsproblemet. Henstandsordningen skal kun føre til henstand indtil sælger har modtaget ydelser til at kunne betale sin skat.</p>
De Danske Landboforeninger	<p>Har ikke afgivet bemærkninger.</p>	
Den Danske Dommerforening	<p>Ingen bemærkninger.</p>	

Organisati- on/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Det Danske Handels- kammer	Tilslutter sig de af Erhvervenes Skattese- kretariat udarbejdede bemærkninger.	
Dommerfuld- mægtig- foreningen	Ingen bemærkninger.	
Erhvervenes Skatte- sekretariat	Henviser til de af repræsentanten fremførte synspunkter i Generationsskifteudvalget. Ønsker præcisering af bestemmelsen om parternes skattepligtige status og foreslår forskellige mindre sproglige og indholds- mæssige præciseringer. Påpeger at manglende genoptagelse fører til ikke optimale resultater. Kritiserer at hele den overskydende betaling anses som kapi- talindkomst, og stiller spørgsmålstegn ved, om man kan undgå genoptagelse i situatio- ner, hvor en eventuel efterregulering i form af fradrag/beskatning sker i et andet grund- lag, end den beskatning, der reguleres.	Forslaget bestemmelser om parternes skattepligtige status er ændret bl.a. efter disse bemærkninger. Øvrige præcise- ringer er indarbejdet i forslaget. Ved valget af model har det været en grundlæggende forudsætning, at der ikke skal ske genoptagelse, når der ef- terfølgende sker afvigelse i forhold til de forudsætninger, der blev lagt til grund ved kapitaliseringen. Det er der- for valgt at foretage hele reguleringen i kapitalindkomsten. Denne regulering er symmetrisk, således at der for sælger er sammenhæng mellem beskatningen, når ydelserne er større end forudsat, og fradraget, når de er mindre. For køber er der tilsvarende tale om, at værdien af fradraget, når ydelserne bliver større end forudsat, svarer til beskatningen, når de bliver mindre. Den symmetriske behandling af fra- drag/beskatning hos hhv. sælger og kø- ber sammenholdt med det forhold, at modellen er symmetrisk imellem sælger og køber, bevirker, at der ikke skønnes behov for genoptagelse.
Finansrådet	Ingen bemærkninger.	
Foreningen af Danske Skatte- ankenævn	Ingen bemærkninger.	
Foreningen af Re- gistrerede Reviso- rer	Anser forslaget som et reelt forsøg på at løse et af de væsentligste generationsskifteproblemer. Især henstandsordningen hilses velkommen. Påpeger at der stadig er et vist element af dobbeltbeskat- ning. Foreslår løbende beskatning i takt med "af- drag" på de løbende ydelser.	Flere forhold taler mod beskatning i takt med "afdrag" (dvs. efter et såkaldt kasseprincip), herunder behovet for at få opgjort den endel- lige overdragelsessum, symmetrien i avance- beskatningen og afskrivningsgrundlaget og behovet for ens behandling af forskellige fi- nansieringsmuligheder. Den valgte løsningsmodel indebærer, at der sker en endelig opgørelse af overdragelses- summen, og at det ikke er nødvendigt at ge- noptage gamle skatteansættelser hos yder eller modtager. Desuden er der tale om en generelt anvendelig løsning, der beskatningsmæssigt ikke adskiller sig fra andre finansieringsfor- mer.

Organisati- on/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Foreningen af Statsautorise- rede Revisorer	<p>Foreslår en stillingtagen i lovforslaget til, hvornår der er tale om en løbende ydelse. Påpeger at den praksis, der faktisk har været fulgt, afviger fra den i bemærkningerne beskrevne, idet der er en række tilfælde, hvor der ikke hidtil er foretaget kapitalisering af omsætningsbestemte løbende ydelser.</p> <p>Rejser spørgsmål om omfanget af udelukkelsen af fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der ikke var skattepligtigt ved aftalens indgåelse.</p> <p>Foreslår en tilsvarende henstandsordning for overdragelse af uoterede aktier.</p> <p>Foreslår frivillig tidsbegrænset ret til ombe- regning i stedet for almen beskatning som kapitalindkomst.</p> <p>Savner stillingtagen til overdragelsessituati- onen, hvor yderen overdrager sin forpligtel- se.</p> <p>Foreslår at parterne skal bestemme, hvilke aktiver, der overdrages ved løbende ydelse.</p>	<p>En definition af en løbende ydelse er indarbejdet i forslaget.</p> <p>Skatteministeriet fastholder den i be- mærkningerne beskrevne opfattelse af gældende praksis, men erkender at der hersker forskellige opfattelser heraf.</p> <p>I forslaget præciseres, at fradrag kun udelukkes, hvis aktivets art - i modsæt- ning til den konkrete skatteberegning - førte til manglende skattepligt.</p> <p>Henstand for overdragelse af uoterede aktier ligger udenfor forslagets rammer.</p> <p>Beskatningen som kapitalindkomst fastholdes konsekvent, jf. bemærknin- gerne til Erhvervenes Skattesekretariat.</p> <p>Der er indsat en bestemmelse, der regu- lerer overdragelsessituationen.</p> <p>Det er endvidere i lovteksten specificet, at det af aftalen skal fremgå, hvilke aktiver der vederlægges med en løben- de ydelse.</p>
Frederiksberg Kommune	Ingen bemærkninger.	
Håndværksrådet	<p>Generelt positivt over for forbedring af generationsskifte ved at afskaffe dobbeltbe- skatningen og ved at indføre en henstands- ordning, men mener ikke at dobbeltbeskat- ningen helt afskaffes.</p> <p>Beklager at man ved henstandsordningen skal betale den beregnede skat med de først betalte ydelser, da der kan opstå likviditets- mæssige problemer for både køber og sæl- ger.</p> <p>Foreslår anvendelsen af et kasseprincip.</p> <p>Hvis den nuværende model fastholdes fore- slås, at saldoen bliver den nominelle værdi af de løbende ydelser, og at skattebetalingen ved henstandsordningen fordeles liniært, el- ler at der kan ske genoptagelse.</p> <p>Iøvrigt henvises til repræsentantens udtalel- se i Generationsskifteudvalget, som refere- ret i de almindelige bemærkninger.</p>	<p>Skatteministeriet vurderer at den valgte løsning fuldt ud ophæver dobbeltbe- skatningen.</p> <p>Med hensyn til kasseprincippet henvi- ses til bemærkningerne til Foreningen af Registrerede Revisorer.</p> <p>Finanslovsaftalen indeholder retnings- linjerne for henstandsordningen.</p> <p>Iøvrigt henvises til Skatteministeriets bemærkninger i Generationsskifteud- valget, som refereret i de almindelige bemærkninger.</p>
Investerings- ForeningsRådet	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Kommunernes Lands- forening	<p>Påpeger at betaling ud over den kapitaliserede værdi bliver skattepligtig/fradragsberettiget, uanset om de omhandlede aktiver var skattepligtige/fradragsberettigede.</p> <p>Påpeger usikkerhed af fordeling af aktiver, hvis den løbende ydelse ophører før tid.</p> <p>Påpeger at forslaget skønnes at have admini- strative konsekvenser for kommunerne, medmindre henstandsordningen kun benyttes i få tilfælde.</p>	<p>Betaling ud over den kapitaliserede værdi anses som et led i afviklingen af rentedelen, og denne vil altid være skat- tepligtig/fradragsberettiget, uanset om selve aktivet var skattepligtig/fradrags- berettiget.</p> <p>Præciseret i forslaget, at der foretages en forholdsmæssig fordeling mellem skattepligtige og skattefri aktiver.</p>

Organisati- on/myndighed	Bemærkninger i høringssvar	Kommentarer til bemærkninger
Københavns Kommune	<p>Påpeger behovet for at specificere hvilken kommune, der har initiativet til prøvelsen, samt behov for vejledning som opfølgning på lovgivningen.</p> <p>Rejser spørgsmål om virkning af efterfølgende ændring af aftalen.</p> <p>Rejser forskellige spørgsmål omkring den praktiske behandling af henstandsordningen, bl.a. forrentning, forfaldstidspunkt og sikring.</p> <p>Påpeger behov for regulering i tilfælde af parternes dødsfald.</p> <p>Påpeger behov for regulering af grænseoverskridende aftaler.</p>	<p>Spørgsmål om forrentning og forfaldstidspunkt er præciseret i forslaget, derimod må sikring efter ministeriets opfattelse løses efter de almindelige regler.</p> <p>Efterfølgende ændring af aftalen må sidestilles med, at aftalen ophører i forbindelse med betaling af en afløsningssum, der svarer til handelsværdien af retten til den løbende ydelse på ændringstidspunktet, samt indgåelse af en ny aftale.</p> <p>Der er i forslaget indarbejdet regulering af behandling i tilfælde af parternes død.</p> <p>Der kan ikke indsættes en særregulering af udlændinge for at imødegå problemer med aftaler, hvor kun den ene af parterne er undergivet fuld skattepligt i Danmark, idet det ville stride mod Danmarks forpligtelser efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.</p>
Landbrugsra- adet	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Landbrugets Rådgivnings- center	<p>Savner stillingtagen til situation, hvor yderen afstår sin forpligtelse.</p> <p>Påpeger uklarhed vedrørende begrænsning af fradrag ved ophør af den løbende ydelse før tid, og fordelingen af aktiver.</p> <p>Påpeger behov for regulering af succession i retten eller forpligtelsen til at få/yde en løbende ydelse.</p> <p>Påpeger usikkerhed vedrørende behandlingen af løbende ydelser, der svares i naturalier.</p>	<p>Der er indsat en bestemmelse, der regulerer overdragelsen af yderens forpligtelser.</p> <p>Det præciseres i forslaget, at der skal foretages en forholdsmæssig fordeling mellem skattepligtige og skattefrie aktiver.</p> <p>Successionsmulighederne ved død er præciseret i forslaget.</p> <p>Behandlingen af løbende ydelser, der svares i naturalier, skal følge de almindeligt fastsatte regler.</p>
Politiets og Domstolens Tjenestemands- forening	Ingen bemærkninger.	
Præsidenten for Østre Landsret	Ingen bemærkninger.	
Præsidenten for Vestre Landsret	Ingen bemærkninger.	
Præsidenten for Københavns Byret.	Ingen bemærkninger.	
Præsidenten for Retten i Århus	Ingen bemærkninger.	
Præsidenten for Retten i Odense	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Præsidenten for Retten i Aalborg	Har ikke afgivet bemærkninger.	

Organisati- on/myndighed	Bemærkninger i høringsvar	Kommentarer til bemærkninger
Præsidenten for Retten i Roskil- de	Har ikke afgivet bemærkninger.	
Skattecheffor- eningen	Påpeger behov for at indarbejde en bestem- melse om, at oplysning om saldoen skal ind- sendes sammen med selvangivelsen.	Forslaget er udbygget med en sådan be- stemmelse.
Skatterevisor- foreningen	Der stilles spørgsmålstejn ved hensigts- mæssigheden af at finansiere overdragelsen af goodwill ved løbende ydelse via skattesys- temet samt ved muligheden for at kontrolle- re betalingen og saldi. Påpeger behov for beskrivelse af kapitalise- ringsmetode samt en definition af en løben- de ydelse i lovteksten. Mener, at der er administrative konsekven- ser for kommunerne forbundet med forsla- get. Herudover påpeges behov for visse præcise- ringer.	Henstandsordningen anses som en vel- egnet ordning for at lette generations- skifter. Der er indsat bestemmelser om indsendelse af oplysninger om saldi m.v. En præcisering af kapitaliseringen og markedsrenten samt andre præcise- ringer er indarbejdet i forslaget.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser.

Til § 1

Til nr. 1 og 2

Der er tale om konsekvensændringer som en følge af, at fradragsretten for løbende ydelser, der udredes som led i en gensidigt bebyrdende aftale, foreslås hjemlet som anført i lovforslagets § 1, nr. 3.

Med forslaget begrænses området for ligningslovens § 12 til alene at omhandle fradrag for ensidigt påtagne forpligtelser til at udrede en løbende ydelse, samt gensidigt bebyrdende aftaler indgået før den 1. juli 1999.

Til nr. 3

§ 12 B, stk. 1

I forbindelse med overdragelse af eksempelvis en virksomhed kan parterne vælge at indgå en gensidigt bebyrdende aftale om, at en del af købesummen betales i form af en løbende ydelse.

Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret. Usikkerheden kan bestå i, at størrelsen af de enkelte ydelser er usikker - eksempelvis fordi de er fastsat som en procentvis andel af en virksomheds overskud eller omsætning - eller at ydelsens varighed er usikker - eksempelvis ved en "livsvarig ydelse". Ydelserne er således ikke et led i afviklingen af et nærmere fastlagt

tilgodehavende, som tilfældet er i et almindeligt gældsforhold, hvor ydelserne består i afdrag og renter.

Efter forslaget omfattes samtlige usikre ydelser, uanset hvor lang tid de løber over. Det har tidligere været usikkert, hvor lang tid en ydelse kan strække sig over, før der var tale om en løbende ydelse. Det foreslås derfor at indsætte en klar definition i loven. Ud fra forenklingshensyn foreslås det, at enhver form for usikkerhed med hensyn til ydelsens størrelse, indebærer at der er tale om en løbende ydelse.

Er beskattningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse. Der kan f.eks. være tale om ydelser i henhold til pensionsbeskatningsloven.

De gældende regler og praksis vedrørende beskattning af løbende ydelser, der er en del af en gensidigt bebyrdende aftale, medfører i et vist omfang en dobbeltbeskatning på grund af kombinationen af kapitalisering og løbende beskattning. Dette skyldes, at den kapitaliserede værdi indgår ved opgørelsen af afståelsessummen og dermed i en eventuel skattepligtige avance, der beskattes på afståelsestidspunktet, samtidig med at de løbende ydelser er skattepligtige efter statskattelovens § 4 c, efterhånden som de betales.

Også for yderen kan der forekomme dobbelte skattemæssige virkninger. Hvis den løbende ydelse udgør vederlag for erhvervelsen af et afskrivningsberettiget aktiv, vil den kapitaliserede værdi således indgå i erhververens afskrivningsgrundlag, samtidig med at denne har fradragsret for de løbende ydelser, efterhånden som disse betales.

For at opnå en mere rimelig retstilstand foreslås det at lovfæste kapitaliseringen af de løbende ydelser og udskyde den løbende beskatning og fradragsretten til det tidspunkt, hvor den nominelle sum af de akkumulerede ydelser overstiger den kapitaliserede værdi af den løbende forpligtelse på aftaletidspunktet. Det foreslås, at reglerne skal finde anvendelse for aftaler indgået den 1. juli 1999 eller senere. En bestemmelse, der samlet regulerer dette, foreslås indsat som § 12 B i ligningsloven.

Baggrunden for den hidtidige dobbeltbeskatning af løbende ydelser må søges i, at de enkelte ydelser både er et led i afviklingen af forpligtelsen, som den løbende ydelse repræsenterer, og samtidig udtryk for en forrentning af denne forpligtelse. Ydelserne rummer altså såvel en afdrags- som en rentedel, uden at det er muligt at foretage en beløbsmæssig opdeling af den enkelte ydelse. Ved kapitaliseringen af den løbende ydelse tilbagediskonteres de fremtidige ydelser med en markedsrente. Ud fra denne betragtning kan forslaget ses som udtryk for, at ydelserne anses for afdrag, indtil den akkumulerede sum af de hidtidigt betalte ydelser har udlignet den oprindelige kapitaliserede værdi, dvs. den nominelle værdi af summen af ydelserne minus forrentning. Indtil dette tidspunkt vil ydelserne ikke være skattepligtige, men efter dette tidspunkt vil ydelserne blive anset for et led i afviklingen af rentedelen og derfor være fuldt skattepligtige henholdsvis fradragsberettigede.

Forslaget omfatter også de situationer, hvor den løbende ydelse er vederlag for afståelse af et aktiv, hvor avancen ikke er skattepligtig. Der kan eksempelvis være tale om et parcelhus, der har tjent som familiens bolig. Forslaget indebærer således, at der også i disse situationer skal udregnes en kapitaliseret værdi af den løbende ydelse. Først hvis de modtagne ydelser overstiger den kapitaliserede værdi, sker der beskatning. Hermed sikres det, at der ikke foretages løbende beskatning af den del af den løbende ydelse, der er afdrag på en skattefri avance.

Ved at anvende metoden i alle situationer tages der samtidig højde for, at den gensidigt bebyrdende aftale kan være indgået, hvor kun den ene part har en erhvervs/mæssig/skattemæssig interesse heri.

§ 12 B, stk. 2

Den løbende ydelse skal kapitaliseres i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse kan også betegnes som kontantværdien eller nutidsværdien. Man når frem til den kapitaliserede værdi ved at opføre de forventede fremtidige nominelle ydelser og

tilbagediskontere ydelserne med en markedsrente. Forskellen mellem kontantværdien og den nominelle værdi svarer til den rente, som sælger kunne have opnået ved at sætte en kontant betaling for virksomheden i banken - det kan siges at være betaling til sælger for at vente med at modtage sit vederlag. Fastsætter andre dele af lovgivningen metoder for kapitaliseringen, skal disse regler følges. Eksempelvis skal kapitaliseringen af aftægtsydelser ske efter de tabeller, der er fastsat med hjemmel i boafgiftsloven. Er den løbende ydelse af en sådan karakter, at der ikke er fastsat særlige retningslinier for en kapitalisering, må værdien fastsættes efter et skøn. Skønnet foretages af parterne. Ved dette skøn kan der henses til værdien i handel og vandel af de formuegoder, der vederlægges med en løbende ydelse, idet parterne ved den nærmere udformning af den løbende ydelse må anses for at forsøge at ramme et beløb, der svarer til, hvad overdragere under lignende vilkår ville kunne opnå for det pågældende aktiv. Den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse vil således svare til kontantværdien af det aktiv, der vederlægges med en løbende ydelse.

Kapitaliseringen er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Det vil sige, at den skatteansættende myndighed kan tilsidesætte kapitaliseringen, hvis skønnet ikke svarer til den reelle værdi af den løbende ydelse. Som eksempel kan nævnes, at den løbende ydelse består af 10 pct. af virksomhedens overskud i de næste 10 år. Her må kapitaliseringen fastsættes efter parternes skøn. Hvis parterne ansætter virksomhedens overskud betydeligt højere i løbetiden, end overskuddet har været de seneste år op til aftalens indgåelse, uden at det er tilstrækkeligt sandsynliggjort, at overskuddet må forventes at stige, vil kapitaliseringen næppe blive accepteret. Den skatteansættende myndighed skal ikke tale stilling til den aftalte ordning, men påser alene, at den løbende ydelse kapitaliseres korrekt.

Hvor parterne har konkret modstridende interesser, kan parterne forvente, at ligningsmyndighederne vil lægge den af parterne valgte tilbagediskonteringsrente til grund. I tilfælde, hvor parterne ikke har konkret modstridende interesser, vil ligningsmyndighederne kunne tilsidesætte den valgte rente, såfremt denne ikke er udtryk for en markedsrente i det pågældende forhold. At parterne ikke har konkret modstridende interesser kan følge af, at der er tale om løbende ydelser i familieforhold, mellem concernforbundne selskaber, eller fordi parternes forskellige skattemæssige forhold gør valget af en høj eller en lav rente fordelagtig for begge parter. Told-Skat vil for eftertiden to gange årligt udmelde en rentesats, der vil kunne an-

vendes til kapitalisering af løbende ydelser, såfremt parterne ikke selv har et bedre udtryk for markedets renten i det pågældende forhold.

I det tilfælde, hvor modtager og yder af den løbende ydelse ikke hører under den samme skatteansættende myndighed, foretages prøvelsen af modtagers skatteansættende myndighed, som skal høre den skatteansættende myndighed for yder.

Det kræves endvidere, at det fremgår af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parternes aftale er afgørende for, hvilke aktiver i overdragelsen der vederlægges med løbende ydelser, og hvilke aktiver der vederlægges på anden vis.

Parterne har pligt til at oplyse de skatteansættende myndigheder om den indgåede aftale, herunder oplysning om kapitaliseringen og den efter 5. pkt. foretagne fordeling. Oplysningen skal ske ved at indsende en meddelelse senest samtidig med udløbet for fristen for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås.

§ 12 B, stk. 3 - 5

Det foreslås, at den kapitaliserede værdi skal føres på en saldo. Denne saldo udgør i år 1 den kapitaliserede værdi på aftaletidspunktet. Saldoen skal føres af såvel modtageren som yderen af den løbende ydelse. Saldoen opgøres herefter hvert år, således at den nominelle værdi af de betalte ydelser fradrages saldoen. Saldoen efter fradrag for de i indkomståret betalte ydelser overføres til det følgende indkomstår. Begge parter skal have det samme beløb på saldoen, jf. dog nedenfor om afståelse af retten til den løbende ydelse. Saldoværdien giver et aktuelt udvisende af, hvor stor en del af den kapitaliserede værdi, der endnu ikke er modsvaret af betalte ydelser. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvor saldoen bliver negativ. Saldoen skal hvert år oplyses til de skatteansættende myndigheder, og dette skal ske senest samtidig med udløbet for fristen for indgivelse af selvangivelse for det enkelte indkomstår. Når saldoen bliver negativ, er det et udtryk for, at de betalte ydelser overstiger den kapitaliserede værdi på aftaletidspunktet. Det foreslås, at modtageren i det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. Yderen kan fradrage et tilsvarende beløb i den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregner modtageren de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst, og yderen fradrager de betalte ydelser.

Det foreslås, at den faktiske betaling af ydelserne bruges som kriterium for skattepligt henholdsvis fradragret. Herved fraviges det almindelige udgangspunkt, hvorefter retserhvervelstidspunktet er afgørende. Baggrunden for denne fravigelse er, at dette anses bedst i overensstemmelse med forslaget formål om at lette generationsskifter.

Såfremt den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, reguleres dette i det indkomstår, hvor ydelsen anses for ophørt, ved at modtager får fradrag for et beløb svarende til saldoen på ophørstidspunktet, mens yder skal medregne et tilsvarende beløb ved indkomstopgørelsen. Dette gælder dog ikke, hvis det overdragne aktiv efter sin art ikke var skattepligtigt på tidspunktet for aftalens indgåelse eller på dette tidspunkt ikke kunne danne grundlag for afskrivninger. Det vil sige, at det er indkomstens art og ikke det tilfælde, at skattepligten ved aftalens indgåelse blev udlijnet, der er afgørende for, om der kan ske korrektion ved saldoens ophør. Modtageren af en løbende ydelse kan således ikke foretage fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved afståelsen af et sådant aktiv ikke er skattepligtigt. Af samme grund skal yderen ikke beskattes af den del af sin saldo, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor der ikke har kunnet foretages skattemæssige afskrivninger eller fradrag for udgiften til anskaffelsen af aktivet. Er der overdraget såvel skattepligtige/afskrivningsberettigede som ikke skattepligtige/ikke-afskrivningsberettigede aktiver, foretages der på ophørstidspunktet en forholdsmæssig fordeling af den resterende positive saldo på de overdragne aktiver med henblik på modtagerens fradrag eller yderens beskatning. Ligeledes kan der ikke foretages fradrag for den del af saldoen, der svarer til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb efter afskrivningslovens § 40, stk. 7. Opgørelsen af grundlaget for et resterende henstandsbeløb sker efter en forholdsmæssig beregning. Udgør det ikke betalte henstandsbeløb eksempelvis halvdelen af det oprindelige henstandsbeløb, vil grundlaget for det ikke betalte henstandsbeløb være halvdelen af grundlaget for beregning af det oprindelige henstandsbeløb.

Den løbende ydelse anses for ophørt, når den ifølge den indgåede aftale ikke længere løber, fordi den eksempelvis er tidsbegrænset til 7 år, eller fordi en på forhånd aftalt ophørsgrund er indtrådt. Endvidere kan den anses for ophørt, hvis det må konstateres, at yderen er ude af stand til at betale, for eksempel i tilfælde af yderens konkurs, insolvente likvidation, akkord, forsvinden eller lignende.

Om en af parternes dødsfald er en ophørsgrund afhænger af den af parterne indgåede aftale. Er der truffet aftale om, at en af parternes død skal bringe aftalen til ophør, finder de ovenfor beskrevne ophørsregler anvendelse. Såfremt dødsfald ikke er aftalt som ophørsgrund, og en af parterne dør, inden den løbende ydelse er endeligt ophørt, viderefører den overlevende den oprindelige ordning med saldo m.v. Efter dødsbo-skattelovens regler indtræder et dødsbo, der ikke er fritaget for beskatning, i afdødes skattemæssige stilling. Tilsvarende gælder for en ægtefælle, der beskattes efter reglerne for uskiftet bo m.v. I andre situationer afhænger det af almindelige successionsregler, om der kan succederes i saldoen. Den løbende ydelse behandles som et aktiv henholdsvis passiv på linje med andre aktiver/passiver.

Da det foreslås, at korrektionen for, at den kapitaliserede værdi - og dermed sælgers avancebeskatning og købers afskrivningsgrundlag - har været for høj eller lav, skal ske på baggrund af saldoværdien på ophørstidspunktet, skal der ikke foretages regulering af yderens anskaffelsessum og eventuelle afskrivningsgrundlag for tidligere indkomstår. Ved at vælge denne ordning undgås det, at der skal ske genoptagelse og regulering af skatteansættelser mange år tilbage i tiden.

Om der udover denne skattemæssige korrektion kan foretages fradrag for tab - eksempelvis som følge af, at yderen går konkurs inden aftalens udløb - afgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Ifølge kursgevinstlovens § 14 kan personer som udgangspunkt ikke fradrage tab på fordringer, mens selskaber som udgangspunkt kan foretage fradrag.

§ 12 B, stk. 6

Afstår modtageren retten til den løbende ydelse, reduceres modtagerens saldo med det kontantomregnede vederlag for retten til den løbende ydelse, hvilket betyder, at der kun sker beskatning af den del af vederlaget, der overstiger saldoværdien på afståelsestidspunktet. Ved kontantberegnet vederlag forstås den værdi, der beregnes ved at lægge den kontante del af salgssummen sammen med eventuelt overtagne gældsposter vedrørende retten. Er saldoen ophørt, fordi den allerede i et tidligere indkomstår er blevet negativ, medregnes vederlaget til den skattepligtige indkomst.

Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforsku, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet. En sådan gave eller arv skal beskattes eller afgiftsberigtiges efter de almindelige regler.

§ 12 B, stk. 7

Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse til yderen af den løbende ydelse, fragår en sådan afløsningssum på yderens saldo, og den pågældende kan således alene få fradrag for den del af afløsningssummen, der overstiger saldoen på afståelsestidspunktet. Sker afståelsen ved at modtageren opgiver retten til at modtage den løbende ydelse, således at der ydes en gave, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Tilsvarende gælder ved arv eller arveforsku. En sådan gave eller arv skal afgiftsberigtiges eller beskattes efter de almindelige regler.

§ 12 B, stk. 8

Sker afståelsen af den løbende ydelse til tredje mand, skal denne erhverver samt senere erhververe medregne de løbende ydelser i den skattepligtige indkomst i de indkomstår, hvori de løbende ydelser betales. Afståelsen får i denne situation ikke konsekvenser for yderen. Yderen vil fortsat være omfattet af reglerne i ligningslovens § 12 B.

Erhververen af den løbende ydelse vil ikke være omfattet af ligningslovens regler om saldo m.v., idet disse kun finder anvendelse på de oprindelige parter, der har aftalt vederlag i form af den løbende ydelse i forbindelse med indgåelsen af en gensidigt bebyrdende aftale. En senere erhverver af den løbende ydelse vil derimod kunne være omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, jf. lov nr. 433 af 26. juni 1998, som bl.a. regulerer en sådan erhververs afskrivning på udbytteretter. Efter denne regel kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori retten endelig erhverves, afskrive på anskaffelsessummen med indtil 1/7 årligt. Der kan ikke foretages afskrivning i det år, hvor retten overdrages eller sælges.

§ 12 B, stk. 9

I det tilfælde, hvor yderen af den løbende ydelse ønsker at overdrage sin forpligtelse til at betale ydelserne, kræves modtagerens samtykke til overdragelsen af forpligtelsen, idet der er tale om debitorskifte. Såfremt samtykket opnås, nedskrives saldoen for yderen efter den oprindelige aftale med det opnåede vederlag. Går saldoen ikke i nul eller i negativ, skal situationen behandles som efter stk. 5, således at yderen bliver skattepligtig af det resterende saldobeløb. Den oprindelige yder kommer herved helt ud af forholdet.

Erhververen af forpligtelsen behandles på tilsvarende vis som den oprindelige yder af den løbende ydelse. Det vil sige, at erhververen skal kapitalisere og føre saldo over de overtagne ydelser efter reglerne i stk. 2 - 11.

§ 12 B, stk. 10

Den foreslåede ordning skal kun anvendes for løbende ydelser, hvis mindst den ene af de parter, der har indgået aftale om denne ydelse, på tidspunktet for aftalens indgåelse var fuldt skattepligtig eller begrænset skattepligtig efter reglerne om fast driftssted her i landet. Såfremt den anden part senere bliver fuldt skattepligtig, anvendes den foreslåede ordning også for den pågældende. Reglerne anvendes med udgangspunkt i den kapitaliserede værdi, som blev opgjort for den anden part ved aftalens indgåelse. Den kapitaliserede værdi nedsættes med de løbende ydelser, der er betalt eller modtaget i perioden mellem aftalens indgåelse og tidspunktet for indtræden af fuld skattepligt.

Såfremt den tilflyttede part modtager løbende ydelser, skal den pågældende ved tilflytningen opgøre en saldo som forskellen mellem den kapitaliserede værdi ved aftalens indgåelse og de løbende ydelser, som den pågældende har modtaget i mellemtiden. Så længe denne saldo er positiv, beskattes den pågældende ikke af de løbende ydelser. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, beskattes den pågældende af det negative beløb for dette år. Derefter beskattes den pågældende af ydelserne.

Såfremt den tilflyttede part yder løbende ydelser, skal den pågældende ved tilflytningen opgøre en saldo som forskellen mellem den kapitaliserede værdi ved aftalens indgåelse og de løbende ydelser, som den pågældende har betalt i mellemtiden. Så længe denne saldo er positiv, har den pågældende ikke fradragsret for de løbende ydelser. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, har den pågældende fradragsret for det negative beløb for dette år. Derefter har den pågældende fradragsret for ydelserne.

§ 12 B, stk. 11

Hvis den gensidigt bebyrdende aftale indebærer en forpligtelse, hvorefter yderen skal udrede løbende ydelser til institutioner m.v., over hvilken yderen eller dennes familie har bestemmende indflydelse, kan de foreslåede bestemmelser i § 12 B, stk. 3-10, ikke anvendes. Der skal dog af hensyn til en eventuel avancebeskatning på aftaletidspunktet foretages en kapitalisering af de løbende ydelser.

I de nævnte situationer vil der ikke være fradragsret for de løbende ydelser, heller ikke for den del af ydelserne, der overstiger den kapitaliserede værdi. Modtageren af sådanne løbende ydelser skal medregne de løbende ydelser til den skattepligtige indkomst, jf. statskattelovens § 4 c.

Eksempel på beskatning af løbende ydelse

Til illustration af de foreslåede regler kan opstilles følgende eksempel:

En virksomhedsejer vil sælge sin virksomhed. Virksomhedens aktiver udgøres af fast ejendom, driftsmidler, varelagre og goodwill. Det antages, at køber kan lånefinansiere købet af fast ejendom, driftsmidler og varelagre. Det er derimod ikke muligt at optage lån til finansiering af goodwill.

Sælger og køber enes derfor om, at køber betaler goodwillen ved at give sælger 10 pct. af virksomhedens overskud i de første 7 år - altså med en løbende ydelse. Det antages, at virksomheden kan skabe et overskud på 1 mill. kr. om året. Den forventede årlige ydelse er dermed 100.000 kr.

Ved en rente på 6 pct. pr. år bliver den kapitaliserede værdi af de løbende ydelser 558.238 kr. Dette svarer til goodwillens kontantværdi på salgstidspunktet.

Af præsentationsmæssige grunde er det valgt at anvende ens skattesatser for både køber og sælger. Satserne er sat til 60 pct.

Sælger:

Det antages, at den samlede afståelsessum fra salget af goodwill skal beskattes, enten fordi goodwillen er fuldt afskrevet hos sælger, eller fordi goodwillens værdi er oparbejdet i virksomheden. Ved en skattesats på 60 pct. bliver den samlede skattebetaling hos sælger på 334.943 kr.

Sælger forventes at modtage 100.000 kr. hvert år i 7 år. Med lovforslaget kan der ydes henstand for den beregnede skattebetaling i op til 7 år. De første 334.943 kr. af de løbende ydelser skal anvendes til at nedbringe henstanden fuldt ud. Sælger skal således ikke betale mere af på henstandsbeløbet, end der modtages fra køberen.

Såfremt sælgers modtagne ydelser overskrider saldobeløbet på 558.238 kr., hvoraf der er beregnet skat, skal der ske kapitalindkomstbeskatning af disse ydelser, det vil i eksemplet sige af et beløb på 141.762 kr.

Sælger:							
År	1	2	3	4	5	6	7*
Saldo, primo	558.238	458.238	358.238	258.238	158.238	58.238	0
Løbende ydelser	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Saldo, ultimo	458.238	358.238	258.238	158.238	58.238	-41.762	-100.000
Nedbringelse af skattehenstand	100.000	100.000	100.000	34.943	0	0	0
Skat af ydelser der overstiger kapitaliseret værdi	0	0	0	0	0	25.057	60.000
	0000						59-705
Provenu efter skat	0	0	0	65.057	100.000	74.943	40.000

* Saldo skal ikke længere opgøres.

Køber:

Ved overtagelsen af virksomheden vil køber kunne afskrive fuldt ud på aktiver, også på goodwill, selvom sælger har fået henstand på sine skattebetalinger. Køber skal betale 10 pct. af overskuddet, forventeligt 100.000 kr. pr. år, i 7 år. Køber kan afskrive goodwill

på normal vis, dvs. lineær afskrivning over 7 år af kontantværdien af goodwillen, dvs. af 558.238 kr.

Såfremt købers ydelser overskrider saldobeløbet på 558.238 kr., vil han på betalingstidspunktet kunne fradrage disse overskydende ydelser i kapitalindkomst.

Køber:							
År	1	2	3	4	5	6	7*
Saldo, primo	558.238	458.238	358.238	258.238	158.238	58.238	0
Løbende ydelser	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Saldo, ultimo	458.238	358.238	258.238	158.238	58.238	-41.762	-100.000
Skatteværdi af g.w.-afskrivning	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849
Fradragstværdi for ikke-indregnet ydelse	0	0	0	0	0	25.057	60.000
Ydelse efter skat	52.151	52.151	52.151	52.151	52.151	27.094	-7.849

* Saldo skal ikke længere opgøres.

I en løbende ydelse ligger, at man ikke er sikker på størrelsen af den fremtidige betaling. Ydelsen kan således blive anderledes end det forventede. Den kapitaliserede værdi påvirkes ikke, men nedskrivningen af saldo og afdrag på henstand tager udgangspunkt i de faktiske ydelser.

Følgende eksempel illustrerer en situation, hvor ydelserne ophører efter 5 betalinger af 10 pct. af årets overskud. I den betragtede situation antages overskuddene at variere fra år til år.

År	1	2	3	4	5	6	7
Konto:							
Saldo, primo	558.238	453.238	353.238	263.238	178.238	103.238	0
Løbende ydelser	105.000	100.000	90.000	85.000	75.000	0	0
Saldo, ultimo	453.238	353.238	263.238	178.238	103.238	0	0
Sælger:							
Nedbringelse af skattehenstand	105.000	100.000	90.000	39.943	0	0	0
Fradragsværdi,							
restsaldo	0	0	0	0	0	61.943	0
Provenu efter skat	0	0	0	45.057	75.000	61.943	0
Køber:							
Skatteværdi af g.w.-afskrivning	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849	47.849
Skat af restsaldo	0	0	0	0	0	61.943	0
Ydelse efter skat	57.151	52.151	42.151	37.151	27.151	14.094	-47.849

*Til § 2***Til nr. 1**

Det foreslås at indsætte en bestemmelse i afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvorefter erhververen af en løbende ydelse ikke kan afskrive anskaffelsessummen, når erhververen er identisk med yderen af den løbende ydelse, dvs. når afståelsen/erhvervelsen er omfattet af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 12 B, stk. 7. Praksis efter ligningslovens § 16 F, stk. 2) (som nu er afløst af afskrivningslovens § 40, stk. 2), gav yderen af den løbende ydelse ret til i et vist omfang at afskrive på en afløsningssum, der blev betalt til modtageren af ydelsen, for at bringe udbyttet til ophør. Denne adgang er der ikke grundlag for at opretholde, i og med at ligningslovens § 12 B, stk. 7, nu regulerer den skattemæssige behandling af yderen i den situation, hvor den løbende ydelse ophører ved, at der betales en afløsningssum.

Til nr. 2

Det foreslås at indsætte en bestemmelse i afskrivningslovens § 40, stk. 6, hvorefter bestemmelsens 1. og 2. pkt. ikke finder anvendelse ved salg eller opgivelse af en udbyttet, hvor beskatning sker efter den i § 1, nr. 3, foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 12 B, stk. 6. Baggrunden herfor er, at der i § 12 B er foreslået fastsat regler, der regulerer beskatningen ved de oprindelige parter afståelse af en løbende ydelse. Disse regler hænger sammen med bestemmelsens regler om opgørelse af saldo m.v. Senere erhververs af-

ståelse er derimod fortsat omfattet af § 40, ligesom en sådan erhverver kan afskrive efter § 40, stk. 2.

Til nr. 3.

Der foreslås en særlig henstandsordning i forbindelse med overdragelse af goodwill og andre immaterielle aktiver, som helt eller delvis finansieres ved en løbende ydelse. Den henstand, der kan gives efter denne bestemmelse, er uforrentet, hvilket er en fravigelse af det almindelige udgangspunkt.

Baggrunden for at indføre ordningen er, at overdragelse af goodwill m.v. kan vanskeliggøres af, at sælger beskattes af sin fortjeneste, inden sælger modtager betaling i form af den løbende ydelse. For at lempe den likviditetsmæssige belastning af overdrageren, anses det som hensigtsmæssigt, at man undtagelsesvist fraviger princippet om, at den skattemæssige behandling af forskellige finansieringsformer i alle tilfælde skal være ens. Som supplement til de foreslåede regler for løbende ydelser, foreslås derfor indført en særlig henstandsordning i forbindelse med overdragelse af goodwill og andre immaterielle aktiver mod helt eller delvist vederlag i form af løbende ydelser.

Efter den foreslåede henstandsordning kan overdrageren få henstand med betaling af den del af avance-skatten efter afskrivningslovens § 40, stk. 6 (goodwill m.v.), hvor vederlaget for aktivet er finansieret i form af en løbende ydelse omfattet af de i § 1, nr. 1, foreslåede regler i ligningslovens § 12 B, stk. 1-5. Ved beregningen af skatten modregnes eventuelle tab og eventuelle underskud fra tidligere år efter de alminde-

lige regler. Der kan herefter gives henstand for den del af den således opgjorte skyldige skat, som vedrører den del af goodwill m.v., der er vederlagt med en løbende ydelse. Avancer, der beskattes som personlig indkomst, indgår i grundlaget for beregning af arbejdsmarkedsbidrag for selvstændigt erhvervsdrivende. I disse tilfælde kan der på tilsvarende måde opnås henstand med betalingen af arbejdsmarkedsbidrag, der påhviler selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til arbejdsmarkedsfondslovens § 10.

Udgøres finansieringen kun delvis af en løbende ydelse, gives der kun henstand for den del af avance-skatten, som udgøres af forholdet mellem den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse og afståelses-summen for aktivet. I den situation, hvor der afstås oparbejdet goodwill for eksempelvis 1.000.000 kr., der udløser avanceskat på 60 pct. af 1.000.000 kr. = 600.000 kr., og den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse er opgjort til 500.000 kr., opgøres henstandsbeløbet således:

$$600.000 \text{ kr.} \times 500.000 \text{ kr.} / 1.000.000 \text{ kr.} = 300.000 \text{ kr.}$$

Det er en betingelse for opnåelse af henstand, at begæringen indsendes inden udløbet af selvangivelsesfristen for aftaleåret. Er der bevilget udsættelse med indsendelsen af selvangivelsen, forlænges fristen for indsendelse af henstandsansmodningen tilsvarende.

Skatten gøres endeligt op på afståelsestidspunktet, men skal først betales, når ydelserne indgår. De modtagne ydelser skal betales som afdrag på henstandsbeløbet. Beløbet forfalder til betaling den 1. i måneden efter modtagelsen af ydelsen med sidste rettidige betalingsdag den 10. i forfaldsmåneden. Betales beløbet ikke rettidigt, skal der betales 0,6 pct. i månedlig rente for hver påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne, dog mindst 25 kr. Renten kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der betales et rykkergebyr på 65 kr. for erindringskrivelser vedrørende manglende betaling af afdrag på henstandsbeløbet. For at hindre omgåelse kan henstanden kun gives i op til 7 år efter den indgåede aftale. Er skatten ikke endeligt betalt 7 år efter indgåelsen af overdragelse-saftalen, forfalder restbeløbet til betaling ved udløbet af dette indkomstår. Skatten kan ikke fordeles liniært over de 7 år. Der skal betales et beløb svarende til hele den modtagne ydelse som afdrag på henstanden.

Hvis der er ydet henstand, og ydelserne endeligt op-hører, inden modtageren fra yderen har opnået tilstrækkelige ydelser til dækning af skatten, frafalder den resterende del af skattekravet. I den situation kan der derfor ikke foretages fradrag efter ligningslovens

regler, jf. forslaget § 1, nr. 1 (§ 12 B, stk. 4), for den del af saldoen, der svarer til et ikke betalt henstandsbeløb efter den i § 2, nr. 2, foreslåede bestemmelse i afskrivningslovens § 40, stk. 7.

I det tilfælde, hvor de løbende ydelser ikke betales fuldt ud, efter at modtageren har svaret den fulde avanceskat, er der ikke længere tale om en henstands-situation, og situationen behandles efter ligningslovens regler, jf. forslaget § 1, nr. 1 (§ 12 B, stk. 4).

Hvis den skattepligtige groft tilsidesætter sine forpligtelser i forbindelse med afvikling af henstanden, ophører henstanden, og det resterende henstandsbeløb forfalder til betaling. Der vil fra dette tidspunkt beregnes renter efter de almindelige regler. Om der er tale om en grov og gentagen misligholdelse afgøres på baggrund af en vurdering af såvel misligholdelsens omfang og grund. Nogle få dages forsinkelse med et afdrag vil ikke anses for en grov tilsidesættelse.

For at undgå omkvalificerings- og afgrænsningsproblemer foreslås ordningen anvendt på såvel goodwill som andre immaterielle aktiver. Henstandsordningen berører ikke den anden parts (erhververens) adgang til at afskrive på den erhvervede goodwill og andre immaterielle aktiver.

Den i loven indeholdte kompetence for skatteministerens vil blive udlagt til Told- og Skatteregionerne.

Uanset eventuel henstand skal de kommunale andele af skatten af fortjenesten efter stk. 6, 1. og 2. pkt. afregnes i indkomståret efter reglerne i lov om kommunal indkomstskat, det betyder at staten i første omgang skal bære hele provenutabet ved henstandsordningen. Denne bestemmelse er alene rettet til den interne afregning mellem staten og kommunerne, og bestemmelsen er skatteborgerne uvedkommende. Det anses dog for mest hensigtsmæssigt at indsætte bestemmelsen i afskrivningsloven sammen med den øvrige regulering af henstandsordningen.

Til § 3

Til nr. 1 og 2

Det foreslås, at de beløb, der er skattepligtige eller fradragsberettigede efter de foreslåede regler i ligningslovens § 12 B, stk. 4-7, medregnes til kapitalindkomsten.

For modtageren og yderen vil beløb skulle medregnes til kapitalindkomsten, når saldoen bliver negativ, eller hvis den løbende ydelse ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ. Når saldoen bliver negativ, er det udtryk for, at de betalte ydelser overstiger den kapitaliserede værdi på aftaletidspunktet. Dette vil almindeligvis skyldes, at de løbende ydelser indeholder et renteelement. Da renteindtægter og renteudgifter

medregnes til kapitalindkomsten, er det naturligt, at beløb, hvormed de løbende ydelser afviger fra den kapitaliserede værdi på aftaletidspunktet, også medregnes til kapitalindkomsten.

Den foreslåede bestemmelse henviser ikke til ligningslovens § 12 B, stk. 8. Det indebærer, at det kun er beløb, der skal medregnes til den skattepligtige indkomst hos de oprindelige parter, der er kapitalindkomst. Hvis modtageren afstår retten til tredjemand, skal denne og senere erhververe medregne de løbende ydelser til den personlige indkomst. Med andre ord omfatter bestemmelsen kun de personer, der skal føre saldo, dvs. den oprindelige modtager og yderen.

Til § 4

Til nr. 1 og 2

Der er tale om præciseringer med det formål, at gøre regelsættet lettere at overskue.

Til nr. 3

Forslaget indeholder for det første en omformulering af bestemmelsen, således at det utvetydigt fremgår, at der skal beregnes boafgift og tillægsboafgift af hele kapitalen eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Hvor kapitalen eller formuegodet tilfalder den afdødes efterlevende ægtefælle eller en offentlig institution m.m., indtræder der afgiftspligt, uanset reglerne i boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra a, henholdsvis § 3, stk. 2, om afgiftsfritagelse for den pågældende modtagerkreds. Det foreslås tydeliggjort i selve lovteksten, at der skal betales en boafgift på 15 pct. i de situationer, hvor kapitalen eller formuegodet tilfalder afdødes efterlevende ægtefælle, Boafgiftslovens regler for beregning af boafgiften på de 15 pct., herunder reglen i boafgiftslovens § 6 om et bundfradrag på 196.600 kr. (1999-niveau), og reglerne for beregning af tillægsboafgift finder tilsvarende anvendelse i forhold til kapitaler eller formuegoder, der tilfalder afdødes efterlevende ægtefælle eller en offentlig institution m.m., som nævnt i boafgiftslovens § 3, stk. 2.

Endvidere foreslås reglen om, at bo- og tillægsboafgift kan betales af kapitalen, udvidet til også at omfatte formuegoder, hvortil der ved dødsfaldet knyttes en brugs- eller indtægtsnydelse. Dette svarer til, hvad der i dag gælder i forhold til gavesituationen. Der er alene tale om en regel om, at afgiften kan betales ud af kapitalen eller formuegodet, uden at dette får afgiftsmæssige konsekvenser i forhold til boafgiftsloven. Denne ret til at kræve afgiften betalt af kapitalen eller formuegodet kan dog begrænses i henhold til arveleders testamente, hvilket svarer til nugældende praksis.

Endelig foreslås det, at det kun er i de situationer, hvor brugs- eller indtægtsnydelsen stiftes ved selve dødsfaldet, at afgiftsberegningen skal ske på grundlag af hele kapitalens eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen. Hvor brugs- eller indtægtsnydelsen først stiftes ved dødsfaldet, er situationen den, at hele kapitalen eller formuegodet indgår i afdødes bo, og etableringen af brugs- eller indtægtsnydelsen sker som et led i fordelingen af boets aktiver mellem arvingerne m.v. Da boafgiften og tillægsboafgiften beregnes af arvebeholdningen, og det er hele kapitalen eller formuegodet, der indgår i arvebeholdningen, bør afgiftsberegningen ske uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Hvor brugs- eller indtægtsnydelsen er stiftet før dødsfaldet, er der derimod tale om en byrde på kapitalen eller formuegodet, som har betydning for værdien af den kapital eller det formuegode, der skal beregnes afgift af. På den baggrund foreslås det, at det for kapitaler eller formuegoder, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse, der er stiftet før dødsfaldet, er hovedreglen i boafgiftslovens § 12 om ansættelse til handelsværdi og boafgiftslovens § 13 om fradrag for gældsforpligtelser og andre byrder, der skal finde anvendelse. Det vil sige, at de berørte aktiver i disse situationer ansættes til handelsværdien, jf. boafgiftslovens § 12, og ved opgørelsen af den afgiftspligtige beholdning fratrækkes værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen, som hviler på kapitalen eller formuegodet, jf. boafgiftslovens § 13.

Til nr. 4

Der er tale om en præcisering med det formål at gøre regelsættet lettere at overskue.

Til nr. 5

§ 24, stk. 1, i forslaget er en videreførelse af den nuværende § 24, stk. 3 og 4.

I § 24, stk. 2, foreslås det, at der betales normal gaveafgift af kapitalens eller formuegodets værdi. Der skal ikke tages hensyn til, at der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse på gaven. Det betyder, at værdien, der lægges til grund for afgiftsberigtigelsen af en gave, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse, er hele værdien af aktivet, således at der ikke gives fradrag for brugs- eller indtægtsnydelsen. På denne måde sikres det, at der svares afgift af hele gaven, uanset om gave giver har bestemt, at der skal være tilknyttet en brugs- eller indtægtsnydelse eller ej.

En far kan således give sin søn en post obligationer samtidig med, at datteren får den fremtidige indtægtsnydelse hertil. Sønnen skal betale 15 pct. i afgift af obligationernes fulde værdi uden fradrag for indtægtsny-

delsen, og datteren er afgiftsfri af værdien af de løbende ydelser men skal betale indkomstskat heraf, når de fremover udbetales.

Brugs- eller indtægtsnydelsen kan dog også være udformet således, at den udgør et helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale. I denne situation indgår brugs- eller indtægtsnydelsen ikke som en del af gaven, og det foreslås derfor, at værdien af en sådan brugs- eller indtægtsnydelse kan fratrækkes i afgiftsgrundlaget. Beskatningen af en sådan brugs- eller indtægtsnydelse vil herefter udelukkende ske i henhold til de foreslåede regler i ligningslovens § 12B, jf. lovforslagets § 1.

En brugs- eller indtægtsnydelse kan eksempelvis anses for at være et vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale, hvis gavegiver forbeholder sig selv brugs- eller indtægtsnydelsen af en kapital eller et formuegode. En far kan eksempelvis overdrage sin udlejningsejendom til sin søn. Overdragelsen berigtiges ved overtagelse af gæld, en kontant gave og ved at faderen forbeholder sig selv en indtægtsnydelse af de fremtidige lejeindtægter. I denne situation må indtægtsnydelsen anses for en del af sønnens vederlag for at overtage ejendommen. Sønnen betaler derfor alene 15 pct. afgift af selve gaven. Den kapitaliserede værdi af indtægtsnydelsen afgiftsberigtiges ikke. Den løbende ydelse behandles efter de foreslåede regler i ligningsloven.

Et andet eksempel er en situation, hvor en mor overdrager en post aktier til sin datter og forbeholder sig selv al fremtidigt afkast herfra. Moderens indtægtsnydelse må anses for at udgøre datterens vederlag for overdragelsen. Der skal derfor opgøres en kapitaliseret værdi af den løbende indtægtsnydelse. Den kapitaliserede værdi fratrækkes i aktiernes samlede værdi, hvorefter man har gavens egentlige værdi. Datteren skal betale 15 pct. i afgift af gavens værdi, og den løbende ydelse, som moderen fremover modtager, behandles efter de foreslåede regler i ligningsloven.

Såfremt den løbende ydelse opgives, kan der efter omstændighederne foreligge en afgiftspligtig gave, idet der i så fald ikke ydes fuldt vederlag.

Det foreslås i § 24, stk. 3, at uanset hvem gaven gives til indenfor gavepersonkredsen i boafgiftsloven, skal der betales almindelig gaveafgift. Ægtefæller, som ellers er afgiftsfri, skal betale 15 pct. i afgift af gaven udover det afgiftsfri grundbeløb nævnt i § 22, stk. 1. Ægtefæller får dermed mulighed for at anvende

bundfradraget på 43.700 kr. (1999-niveau), som årligt reguleres efter personskattelovens § 20.

§ 24, stk. 4, er en videreførelse af reglen i den nuværende § 24, stk. 2, 2. pkt.

§ 24, stk. 5, er en videreførelse af den gældende § 24, stk. 5.

Til § 5

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. juli 1999 og har virkning for aftaler om løbende ydelser, der er indgået denne dato eller senere. For at sikre, at de hidtil gældende regler, som fortsat skal gælde for tidligere indgåede aftaler, der jo kan løbe mange år endnu, kan læses direkte i lovteksten og ikke i en overgangsbestemmelse, er der foretaget en opdeling af reglerne for løbende ydelser som led i gensidigt bebyrdende aftaler på to bestemmelser. Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 12 B finder efter sit stk. 1, alene anvendelse på løbende ydelser, der udgør vederlag i aftaler, der er indgået den 1. juli 1999 eller senere. For aftaler indgået inden denne dato gælder den foreslåede § 12, stk. 7, 1.pkt., samt statsskattelovens § 4, hvorved de gældende regler videreføres for løbende ydelser, der udgør vederlag i aftaler, der er indgået før den 1. juli 1999. Begrundelsen herfor er dels, at det vil være særdeles kompliceret at gå ind og oprette en saldo bagud i tid, dels at aftaler indgået før lovens ikrafttræden er indgået på baggrund af de eksisterende regler om dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag, hvorfor en eventuel anvendelse af de nye regler på sådanne gamle aftaler vil føre til en utilsigtet omfordeling mellem parterne.

§ 4 finder anvendelse på boer og anmeldelser vedrørende personer, som afgår ved døden den 1. juli 1999 eller senere. For succession får loven virkning ved indtrædelse efter 1. juli 1999 eller senere. I tilfælde, hvor der skal betales afgift af førstafdødes del af et fællesbo som følge af, at den efterlevende ægtefælle indgår nyt ægteskab, og boet ikke skiftes, finder § 4 anvendelse for ægteskaber indgået efter den 1. juli 1999. § 4 finder anvendelse på arv efter en førstafdøde ægtefælle, som den efterlevende ægtefælle i et uskiftet bo udbetaler efter ikrafttrædelsen. Loven finder ligeledes anvendelse på skifte af uskiftede boer, når begæring om skifte indgives til skifteretten efter ikrafttrædelsen. Endelig finder § 4 anvendelse på gaver, som modtages på denne dag eller senere.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

§ 12. Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2-7.

Stk. 2-6. - - -

Stk. 7. Udgifter til ydelser som nævnt i stk. 1 kan fradrages, hvis ydelsen udredes som et led i en gensidigt bebyrdende aftale. Udgifter til sådanne ydelser kan dog ikke fradrages, når yderen er forpligtet til at udrede dem til selvejende institutioner, stiftelser, fonde m.v., som er stiftet af den skattepligtige. Det samme gælder, hvis institutionen m.v. er stiftet af den skattepligtiges ægtefælle, af disses forældre eller livsarvinger, eller hvis disse personer har en bestemmende indflydelse over institutionen m.v. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.

Lovforslaget

§ 1

I lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997, som senest ændret ved § 3 i lov nr. 1033 af 23. december 1998, foretages følgende ændringer:

1. § 12, stk. 1, affattes således:

»Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ensidigt har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2-6.«.

2. § 12, stk. 7, 1. pkt. affattes således:

»Stk. 7. Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ifølge en gensidigt bebyrdende aftale, indgået før den 1. juli 1999, har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.«.

3. Efter § 12 A indsættes:

»§ 12 B. Udgør en løbende ydelse helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale om overdragelse af et eller flere aktiver, gælder reglerne i stk. 2-11, såfremt aftalen er indgået den 1. juli 1999 eller senere. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret. Er beskatningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse.

*Gældende formulering**Lovforslaget*

Stk. 2. Parterne skal til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitalisering af den løbende ydelse. Kapitaliseringen skal foretages i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den af parterne foretagne kapitalisering er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Er den skatteansættende myndighed for modtager og yder af den løbende ydelse ikke den samme, foretages prøvelsen af den skatteansættende myndighed for modtager efter høring af den skatteansættende myndighed for yder. Det skal endvidere fremgå af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås, til de skatteansættende myndigheder indsende meddelelse om den indgåede aftale, herunder oplysning om kapitaliseringen og den efter 5. pkt. foretagne fordeling.

Stk. 3. Parterne, der har indgået aftale om den løbende ydelse, skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret, som opgjort efter stk. 2, anvendes som indgangsværdi. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår betalte ydelsers nominelle værdi. Den således nedskrevne saldo videreføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Parterne skal senest samtidig med udløbet for fristen for indgivelse af selvangivelse for det enkelte indkomstår oplyse saldoen til de skatteansættende myndigheder.

Bilag til f. t. l. vedr. ligningsloven m.v.

*Gældende formulering**Lovforslaget*

Stk. 4. Sålænge saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregnes de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, kan et beløb svarende til saldoen fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der kan dog ikke foretages fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved afståelsen af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, eller til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb efter afskrivningslovens § 40, stk. 7.

Stk. 5. Sålænge saldoen er positiv, kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser. I det indkomstår, hvori saldoen bliver negativ, kan yderen fradrage det negative beløb i den skattepligtige indkomst. I efterfølgende indkomstår kan de i det pågældende indkomstår betalte ydelser fradrages i den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, skal et beløb svarende til saldoen medregnes ved opgørelsen af yderens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der skal dog ikke ske beskatning for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved afståelse af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, og hvor der ikke har kunnet foretages skattemæssige afskrivninger eller fradrag for udgiften til anskaffelsen af aktivet.

Stk. 6. Afstår modtageren retten til den løbende ydelse, beskattes modtageren efter 2. og 3. pkt. Modtagerens saldo reduceres med det kontantomregnede vederlag for retten til den løbende ydelse, og stk. 4 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., medregnes vederlaget til modtagerens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

*Gældende formulering**Lovforslaget*

Stk. 7. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til yderen, fragår den kontantomregnede værdi af det af yderen betalte vederlag på dennes saldo, og stk. 5 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 8. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til tredjemand, skal denne samt senere erhververe medregne ydelserne i den skattepligtige indkomst i de indkomstår, hvori ydelserne betales.

Stk. 9. Overdrager yderen forpligtelsen til at betale de løbende ydelser, fragår det af yderen herfor betalte vederlag på yderens saldo. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Erhververen af forpligtelsen skal kapitalisere og føre saldo over de overtagne ydelser efter reglerne i stk. 2 - 11.

Stk. 10. Reglerne i stk. 2 - 9 kan kun anvendes for en løbende ydelse, hvis mindst den ene af de parter, der indgår aftalen om denne ydelse, på tidspunktet for aftalens indgåelse er omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra d, eller selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Hvis den anden part efterfølgende bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller selskabsskattelovens § 1, anvendes reglerne i stk. 2 - 9. Den kapitaliserede værdi ved aftalens indgåelse nedsættes med de løbende ydelser, der er betalt i perioden mellem dette tidspunkt og tidspunktet for indtræden af skattepligten.

Stk. 11. Stk. 3-10 finder ikke anvendelse, hvis yderen er forpligtet til at udrede de løbende ydelser til selvejende institutioner, stiftelser, fonde m.v., som er stiftet af yderen selv eller yderens ægtefælle, disses forældre eller livsarvinger. Det samme gælder, hvis de i 1. pkt. nævnte personer har en bestemmende indflydelse over institutionen m.v. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.«.

§ 2

I lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) foretages følgende ændringer:

1. I § 40, stk. 2, indsættes efter 1.pkt.:

Gældende formulering

Stk. 2. Ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt. Ved erhvervelse af rettigheder, der er beskyttet efter anden lovgivning, og hvor den resterende beskyttelsesperiode på aftaletidspunktet er mindre end 7 år, erstattes den i 1. pkt. nævnte sats med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over den resterende beskyttelsesperiode.

Stk. 3-5. - - -

Stk. 6. Ved salg eller opgivelse af aktiver omfattet af stk. 1 og 2 medregnes fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen med fradrag for samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger.

Lovforslaget

»Er overdragelsen af en udbytteret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 7, kan erhververen ikke afskrive efter 1. pkt.«.

2. I § 40, stk. 6 indsættes efter 2. pkt.:

*Gældende formulering**Stk. 7-8. - - -**Lovforslaget*

3. I § 40 indsættes efter *stk. 6*, som nyt stykke:
»*Stk. 7.* Skatteministeren giver efter den skattepligtiges begæring rentefri henstand med betaling af skatten af fortjenesten efter *stk. 6, 1. og 2. pkt.*, såfremt vederlaget udgøres af en løbende ydelse som omfattet af ligningslovens § 12 B, *stk. 1-5*. Udgøres vederlaget for et aktiv omfattet af *stk. 1 og 2* kun delvis af en sådan løbende ydelse, kan der gives henstand for den del af skatten af fortjenesten, som svarer til forholdet mellem den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse og afståelsessummen for det pågældende aktiv. Der kan i samme omfang gives henstand med arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsfundslovens § 10. Det er en betingelse for opnåelse af henstand, at begæringen indsendes inden udløbet af selvangivelsesfristen for aftaleåret. De modtagne ydelser skal betales som afdrag på henstandsbeløbet. Beløbet forfalder til betaling den 1. i måneden efter modtagelsen af ydelsen med sidste rettidige betalingsdag den 10. i forfaldsmåneden. Betales beløbet ikke rettidigt, skal der betales 0,6 pct. i månedlig rente for hver påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne, dog mindst 25 kr. Renten kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der betales et rykkergebyr på 65 kr. for erindringsskrivelser vedrørende manglende betaling af afdrag på henstandsbeløbet. Grov og gentagen misligholdelse af henstandsordningen medfører, at det resterende henstandsbeløb forfalder til betaling. Er hele henstandsbeløbet ikke betalt senest 7 år efter indgåelsen af overdragelsesaftalen, forfalder restbeløbet til betaling ved udløbet af dette indkomstår. Såfremt de løbende ydelser endeligt ophører inden 7 år, uden at modtageren fra yderen har opnået et tilstrækkeligt beløb til dækning af henstandsbeløbet, frafalder kravet på det ikke betalte henstandsbeløb. Uanset eventuel henstand skal de kommunale andele af skatten af fortjenesten efter *stk. 6, 1. og 2. pkt.* afregnes i indkomståret efter reglerne i lov om kommunal indkomstskat.«.

Stk. 7 og 8 bliver herefter *stk. 8 og 9*.

*Gældende formulering**Lovforslaget***§ 3**

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven); jf. lovbekendtgørelse nr. 717 af 2. oktober 1998, som ændret ved § 8 i lov nr. 910 af 16. december 1998 og § 4 i lov nr. 1026 af 23 december 1998 foretages følgende ændringer:

§ 4. Kapitalindkomst omfatter det samlede nettobeløb af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6 og § 6 A,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) beregnet kapitalafkast i selvstændig erhvervsvirksomhed efter virksomhedsskattelovens § 7, som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse for indkomståret, med fradrag af kapitalafkast, der er medregnet i den personlige indkomst efter virksomhedsskattelovens § 23 a,
- 3 a) beregnet kapitalafkast efter virksomhedsskattelovens § 22 a med fradrag af kapitalafkast, der er medregnet i den personlige indkomst efter virksomhedsskattelovens § 23 a,
- 4) skattepligtigt aktieudbytte omfattet af ligningslovens § 16 A bortset fra beløb omfattet af § 4 a, stk. 1, nr. 1, 3 og 5,
- 5) skattepligtig fortjeneste, fradragsberettigede tab og skattepligtige afståelsessummer efter aktieavancebeskatningslovens §§ 2, 2 a, 2 c, 2 d og 4 eller ligningslovens § 16 B bortset fra beløb omfattet af § 4 a, stk. 1, nr. 2, 4, 6 og 7,
- 5 a) skattepligtig fortjeneste og fradragsberettiget tab ved udlodning af likvidationsprovenu og afståelse af andelsbeviser m.v. efter aktieavancebeskatningslovens § 2 b,
- 6) overskud eller underskud af en- eller tofamilieshuse m.v., fritidshuse, ejerlejligheder, grunde og lignende, jf. ligningslovens § 15 A, samt beregnet lejeværdi af ejendomme omfattet af ligningslovens § 15 C, de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.,
- 8) rentekorrektion efter virksomhedsskattelovens § 11, stk. 3,
- 9) nedslag efter lov om nedslag i skatteansættelsen for renteindtægter m.v. §§ 3 og 4,

Gældende formulering

- 10) indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, samt indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed efter ligningslovens § 8 K, stk. 2, når antallet af personlige ejere er større end 2 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,
- 11) indbetalinger som nævnt i ligningslovens § 14 A, stk. 1,
- 12) indkomst ved udlejning af afskrivningsberettiget fast ejendom og inventar heri uanset antal ejere, når formidling eller administration af udlejning varetages af en anden virksomhed for flere end 10 personer, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Tilsvarende gælder, når flere end 10 personer som led i fælles udlejning udlejer afskrivningsberettiget fast ejendom til samme lejer, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,
- 13) indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang,
- 14) vederlag, der omfattes af ligningslovens § 5 C,
- 15) afkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3,
- 16) fortjeneste opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Stk. 2-8. - - -

§ 3. Undtaget fra afgiftspligten er endvidere

- a) arv og forsikringer m.v., der tilfalder afdødes ikke fraseparerede ægtefælle,

Lovforslaget

1. I § 4, stk. 1, nr. 16, ændres »regler.« til: »regler og«.

2. I § 4, stk. 1, indsættes som nr. 17:

»17) beløb, der er skattepligtige eller fradragsberettigede efter ligningslovens § 12 B, stk. 4-7«.

§ 4

I lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 595 af 12. august 1998, som ændret ved § 10 i lov nr. 910 af 16. december 1998 og ved § 1 i lov nr. 143 af 17. marts 1999, foretages følgende ændringer:

1. I § 3, stk. 1, litra a, indsættes efter »ægtefælle« : », jf. dog § 14, stk. 2«.

*Gældende formulering**Lovforslaget*

- b) udbetalinger, der tilfalder afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle i henhold til enkepensionsloven eller tilsvarende bestemmelser i pensionsregulativer eller forsikringsbetingelser, og som er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2,
- c) pensioner og udbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 1, nr. 1 eller 2, der tilfalder afdødes børn eller stedbørn under 24 år,
- d) forsikringer m.v., der udbetales fra Arbejdsmarkedets Tillægspension, lovpligtige ulykkesforsikringer og arbejdsgiverbetalte ulykkesforsikringer i anledning af arbejdsulykker,
- e) forsikringsbeløb eller den del deraf, som en begunstiget selv har betalt præmierne eller vederlaget for, og
- f) brugs- og indtægtsnydelser.

Stk. 2. Skatteministeren er bemyndiget til at bevilge afgiftsfritagelse for arv, legat og forsikringer m.v. til offentlige institutioner, den danske folkekirke, valgmenigheder, religiøse samfund, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

§ 14. Af kapitaler og formuegoder, hvorpå der hviler en brugs- eller indtægtsnydelse, betales boafgift og tillægsboafgift af hele kapitalens eller formuegodets værdi, jf. § 12, stk. 1. Det gælder, uanset om betingelserne for afgiftsfritagelse af kapitalen og formuegodet i § 3 i øvrigt er opfyldt.

Stk. 2. Afgifter af den i stk. 1 nævnte kapital kan betales af kapitalen.

§ 22, stk. 1-2. - - -

Stk. 3. Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er afgiftsfri.

2. I § 3, stk. 2, indsættes efter »almennyttigt formål« : », jf. dog § 14, stk. 2«.

3. § 14 affattes således:

»§ 14. Af kapitaler og formuegoder, hvortil der ved dødsfaldet knyttes en brugs- eller indtægtsnydelse, betales boafgift og eventuelt tillægsboafgift af kapitalens eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelser.

Stk. 2. § 3 finder ikke anvendelse for så vidt angår kapitaler og formuegoder som nævnt i stk. 1. Af arv som nævnt i stk. 1, der tilfalder den afdødes ikke fraseparerede ægtefælle, betales der boafgift, jf. § 1, stk. 1. Af arv som nævnt i stk. 1, der tilfalder offentlige institutioner m.v. som nævnt i § 3, stk. 2, betales boafgift og tillægsboafgift, jf. § 1, stk. 1 og 2.

Stk. 3. Afgifter af de i stk. 1, nævnte kapitaler og formuegoder kan betales af kapitalen eller formuegodet.«

I § 22, stk. 3, indsættes efter »afgiftsfri« : », jf. dog § 24, stk. 3«.

Gældende formulering

§ 24. Af kapitaler og formuegoder, hvorpå der hviler en brugs- og indtægtsnydelse, betales 36,25 pct. i afgift af gaven.

Stk. 2. Afgiften betales af hele kapitalens eller formuegodets værdi, jf. § 27, stk. 1. Afgiften kan betales af kapitalen eller formuegodet. Hvor giver forbeholder sig selv brugs- eller indtægtsnydelse af gaven, betales afgiften dog kun af værdien med fradrag af værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen. Når denne ophører ved død eller opgives, indtræder afgiftspligten efter kapitel 1 eller kapitel 5 af værdien af brugs- eller indtægtsnydelsen svarende til den tidligere fratrukne værdi.

Stk. 3. Brugs- og indtægtsnydelser, hvortil der er knyttet en kapital eller et formuegode, er afgiftsfri.

Stk. 4. Underhold i giverens hjem eller på hospital, på plejehjem eller lignende er afgiftsfri.

Stk. 5. Gaveafgift af en gave, som gavegiver betaler for gavemodtager, er afgiftsfri for gavemodtager.

Lovforslaget

§ 24 affattes således:

»§ 24. Brugs- og indtægtsnydelser er afgiftsfri. Underhold i giverens hjem eller på hospital, på plejehjem eller lignende er ligeledes afgiftsfri.

Stk. 2. Hvis en kapital eller et formuegode gives som gave, og der på kapitalen eller formuegodet hviler en brugs- eller indtægtsnydelse, der ikke udgør et helt eller delvist vederlag i en gensidig bebyrdende aftale, betales gaveafgift af kapitalens eller formuegodets værdi uden hensyntagen til brugs- eller indtægtsnydelsen.

Stk. 3. § 22, stk. 3, finder ikke anvendelse for så vidt angår gaver som nævnt i stk. 2. Ægtefællen betaler 15 pct. i afgift af gaver som nævnt i stk. 2, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger grundbeløbet i § 22, stk. 1.

Stk. 4. Afgifter af de i stk. 2 nævnte kapitaler og formuegoder kan betales af kapitalen eller formuegodet.

Stk. 5. Gaveafgift, som gavegiver betaler for gavemodtager, er afgiftsfri for gavemodtager.«.

Til lovforslag nr. L 212. Skriftlig fremsættelse (25. marts 1999)

Skatteministeren (Ole Stavad):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

Forslag til lov om ændring af ligningsloven, afskrivningsloven, personskatteloven og boafgiftsloven (Lempelse af beskatningen af løbende ydelser og goodwill m.v.).

(Lovforslag nr. L 212).

Lovforslaget er et led i udmøntningen af finanslovsaftalen for 1999 indgået mellem Regeringen, Venstre, Det Konservative Folkeparti, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti. Formålet med forslaget er, at sikre en generel lettelse af erhvervslivets generationsskifter.

Med lovforslaget foretages en omlægning af beskatningen af løbende ydelser, der anvendes som betaling for et eller flere aktiver. Lovforslaget betyder, at løbende ydelser skattemæssigt ligestilles med andre finansieringsformer, idet den gældende dobbeltbeskatning af løbende ydelser afskaffes. I dag beskattes løbende ydelser på en sådan måde, at det samme beløb hos modtageren både avancebeskattes og beskattes løbende, når ydelsen modtages.

Ifølge forslaget skal den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse lægges til grund ved opgørelsen af sælgers skattepligtige fortjeneste ved salget af aktivet og købers afskrivningsberettigede anskaffelsessum. Først når og hvis de betalte ydelser på et tidspunkt samlet overstiger den kapitaliserede værdi, beskattes sælger af de ydel-

ser, der modtages, og køber får fradrag for de ydelser, der betales.

Lovforslaget indeholder endvidere et forslag om en særlig henstandsordning for beskatning af goodwill og andre immaterielle aktiver, der betales med en løbende ydelse. Ordningen indebærer, at sælger først skal betale den skat, der er opgjort i forbindelse med afståelsen af aktivet, efterhånden som de løbende ydelser modtages. Baggrunden for denne særordning er, at værdien af goodwill kan være så usikker, at det er vanskeligt for køber at få finansieret købet ved lån i eksempelvis et pengeinstitut. En hensigtsmæssig løsning kan derfor være at lade sælger stå for finansieringen, således at købers betaling sker over en årrække som en andel af virksomhedens overskud eller omsætning, altså i form af en løbende ydelse.

Lovforslaget betyder, at løbende ydelser vil kunne anvendes som finansieringsform i langt flere tilfælde end i dag. Forslaget skal gælde for aftaler, indgået efter den 1. juli 1999.

Lovforslaget indeholder endvidere ændringer af boafgiftslovens regler vedrørende kapitaler og formuegoder, hvorpå der hviler løbende ydelser i form af brugs- og indtægtsnydelser. Disse regler justeres, således at de harmonerer med forslaget om beskatning af løbende ydelser. Ændringerne medfører blandt andet afgiftsmæssige lettelser.

Idet jeg i øvrigt henviser til bemærkningerne til lovforslaget, skal jeg anbefale det til Folketingets velvillige behandling.