

Seminarer Helsingør 2001 juridisk generalrapport

Nordisk skattevidenskabeligt forskningsråds seminar

i Helsingør onsdag den 7. og 8 november 2001 om

Aage Michelsen
31. oktober 2001

"Generationsskifte"

Juridisk generalrapport

I. Indledning

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet afholdt i oktober 1977 i Danmark et seminar om "Skatteproblem vid generations-skifte i familjeföretag", jf. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr. 5, Stockholm 1978 I).

I den forløbne tid har bl. a. den økonomiske udvikling medført, at der er gennemført og planlægges gennemført væsentlige ændringer af beskatningen i forbindelse med et generationsskifte af virksomheder, hvad enten disse drives i enkelt-mandsvirksomhedsform eller i selskabsform.

Det er en udbredt antagelse, at den stigende internationalisering såvel på det økonomiske plan som på det personlige plan har øget behovet for at tilstræbe mere ensartet beskatning i de forskellige lande, ligesom udviklingen har øget behovet for undersøgelser af og overvejelser om, hvorvidt såvel indkomst-skatte og skatterne på arv og gave har en begrænsende virkning på øget internationalisering og globalisering.

Selv om skatter på arv og gave i fiskal henseende i de fleste lande kun udgør en særdeles beskedne del af landenes samlede skatte- og afgiftsprovener, kan de spille en betydelig rolle for de enkelte virksomheders muligheder for at gennemføre et generationsskifte, ligesom uensartede beskatningsregler f.eks.

forskellige beskatningsregler ved gennemførelsen af et generationsskifte henholdsvis inter vivos eller mortis causa kan have en i økonomisk og ledelsesmæssige henseende uhenigtsmæssig adfærdspåvirkende indflydelse på valget af generationsskiftetidspunkt.

Hertil kommer, at risikoen for dobbelt eller multiple beskatning endda er større, når talen er om beskatning af arv og gave, end når talen er om beskatningen af indkomst og formue. For det første er kriterierne for, hvornår der finder arveafgiftsbeskatning sted efter reglerne om ubegrænset arveafgiftspligt væsentligt mere forskelligartede, end når der er tale om beskatningen af indkomst og formue efter reglerne om ubegrænset skattepligt.

For det andet er det kun i et meget begrænset omfang indgået dobbeltbeskatningsaf-taler til undgåelse af dobbeltbeskatning af gaver og arv. Beskatningen af arv og gaver var således Subject 2 ("International

double taxation of inheritances and gifts") på International Fiscal Association's skatte-kon-gres i London i 1985 2). På kongressen blev der vedtaget en re-solu-tion, der bl.a. indeholdt følgende opfordring 3): "Noting the extraordinary diversity of inheritance and gift taxes among the countries in the world and noting also the unilateral relief provided by some countries in respect of in-ternational multiple taxation, this Congress considers that such relief is unlikely to eliminate serious problems of multiple taxation and expresses its strong support to en-courage the nego-tiations of bilateral or possibly multilateral 4) conventions for avoidance of multiple taxation . . .".

EU-kommissionen har i Meddelelse om overdragelse af små og mellemstore virk-somheder af 28/3 1998 (98/C 93/02) dels redegjort for gennemførte foranstaltninger samt fo-reslået foranstaltninger til lettelse af generationsskiftet for små og mellemstore virksomheder 5).

Det kan også nævnes, at the European Association of Tax Law Professors i begyn-delsen af juni 2000 i Maastricht afholdte en skattekonference på grundlag af 15 nationalrap-porter og en general-rapport om emnet "Avoidance of multiple inheritance taxation within Eu-rope 6). Det drøftedes bl.a., om dobbelt eller multi-ple taxation kunne undgå eller begrænses ved en harmonisering af arve- og gaveafgiftsbeskatningsreglerne i EU's medlemslande (7), om reglerne om beskatning af arv og gave kunne være i modstrid med de grundlæggende økonomiske friheds-rettigheder i EF-traktaten 8), og om problemerne kunne løses eller reduce-res ved indgåelse af en multilateral dobbeltbe-skatningsaftale for så vidt angår gaver og arve-midler.

Om der som følge af den samfundsmæssige udvikling, herunder det ydre pres fra in-ternationaliseringen, er behov for reform af skatte- og afgiftsreglerne i forbindelse med et ge-nerationsskifte, har været og er i de nordiske lande genstand for overvejelser i udvalg.

Således blev generationsskifteproblemerne under-søgt i Danmark af Generations-skifteudvalget, der i august 1999 afgav Betænkning nr. 1374/August 1999 om Generations-skifte. Det var et bredt spektrum af problemer i forbindelse med generations-skifter, der blev overve-jet i dette udvalg. Det var ikke blot generationsskifte til familiemedlemmer, der var genstand for overvejelse. Der kunne i udvalget kun i begrænset omfang opnås enighed om, hvilke æn-dringer der skulle foreslås gennemført ved lov. Enkelte af de i udvalgte overvejede forslag til lovændringer er senere blevet gennemført ved lov.

I Danmark har Skatteministeriet, Finansministeriet og Økonomiministeriet i betæk-ningen "Erhvervsministeriets skatte-mæssige rammevilkår", Oktober 1999 overvejet bl.a., hvad der er hovedproblemet i dagens erhvervsbeskatning, jf. betænkningen p. 110 ff. Konklusionen er, at den afgørende svaghed i erhvervsbe-skatningen er muligheden for at skabe udskudte skatter. De danske regler om succession ved familieoverdragelser inter vivos og ved arveudlodninger indeholder sådanne muligheder for skatteudskydelse. En række ændringer af skattelovgivningen i de seneste år har i overensstemmelse med dette synspunkt begrænset mulighederne for ved familieoverdragelse og arveudlodning med succes-sion at udskyde be-skatningstids-punktet for latente skattefor-pligtelser.

I Norge afgav et af Finansdepartementet nedsat udvalg i 2000 en be-tænkning om Ar-veavgift indeholdende et forslag til en ny lov om arveavgift, jf. Norges offentlige utredninger (NOU 2000 : 8). Betænkningen indeholder ikke blot overvejelser om og forslag til ændringer i reglerne om beskatning af gaver og arv, men tillige overvejelser om ændringer af indkomst-skatteregler-ne, herunder først og fremmest reglerne om kontinuitet eller dis-kontinuitet i avan-cebeskatningen ved gaveoverdragelser og arveudlodninger, jf. betænkningens kapitel 9 (p. 169 ff). Der er endnu ikke i Norge fremsat lovforslag på grundlag af betænkningens forslag til ændringer af skattelovgivningen.

I Sverige blev der i 1999 nedsat et udvalg (den såkaldte "3-12 utredningen"), der fik til opgave at undersøge dels reglerne om beskatning af udlodninger fra aktier i fåmansfö-retag og dels reglerne om beskatning af kapitalgevinster ved salg af aktier i fåmansfö-retag. Udvalget fik også til opgave at undersøge de særlige regler i arve- og gaveskattelovningen, som gælder ved arv og gave af virksomheder. Udvalget skulle være færdig med sit arbejde den 31. oktober 2001 (Dir. 1999:72), men har fået udsættelse med arbejdets færdiggørelse til foråret 2002.

Det synes således såvel informationsmæssigt som skattevidenskabeligt at være relevant, at der påny bliver foretaget en komparativ undersøgelse af skatte- og afgiftsreglerne i forbindelse med et generationsskifte i de nordiske lande. Det fremgår af de juridiske national-rapporter, at såvel avancebeskatningsreglerne ved overdragelse af skatterelevante aktiver som reglerne om beskatning af arv og gaver er meget forskellige i de respektive nordiske lande. Følgelig er det ikke i de respektive nordiske lande de samme skatteregler, der volder problemer i forbindelse med gennemførelsen af et generations-skifte. På forskningsrådets seminar i Danmark i 1977 fokuseredes der hovedsagelig på "Skatteproblem ved generationsskifte i familieföretag". Da det i de senere år er blevet mere og mere almindeligt, at familieejede virksomheder og aktier i familieejede aktieselskaber overdrages til medarbejdere og/eller tredjemænd er emnet for seminaret ikke begrænset til hovedsagelig at vedrøre generationsskifte til familiemedlemmer.

2. Generationsskifte inter vivos contra generationsskifte mortis causa

Som nævnt ovenfor under 1 udgør generationsskifteskatterne kun en beskedent del af det samlede skatte- og afgiftsprovener i de nordiske lande. Dette ændrer ikke noget i, at reglerne i betydelig grad kan være adfærdsdirigerende, hvis der er mangel på neutralitet i beskatningsreglerne ved overdragelse af erhvervsvirksomheder og aktier i erhvervsdrivende aktieselskaber henholdsvis inter vivos og mortis causa.

Såfremt reglerne om beskatning ved overdragelse mortis causa er lempeligere end reglerne om beskatning ved overdragelse inter vivos, vil skattereglerne kunne have en uheldig indflydelse på virksomhedsejernes planlægning og gennemførelse af deres generationsskifte, idet skatte- og afgiftsreglerne i så fald kan tilskynde til, at man venter med at gennemføre et ellers påtrængt generationsskifte. Virksomhedsejeren er måske ikke længere egnet til at drive virksomheden videre. Og når virksomhedsejeren afgår ved døden, vil generationsskiftet i de fleste tilfælde ske til fordel for et familiemedlem, der måske heller ikke er velegnet til at drive virksomheden videre. Havde skatte- og afgiftsreglerne ikke indeholdt incitament til at vente med at gennemføre generationsskiftet til virksomheds-ejers død, ville virksomheden måske i rette tid være blevet overdraget til en kvalificeret medarbejder og/eller en kvalificeret tredjemand.

Det er et væsentligt spørgsmål, om der er neutralitet i beskatningsreglerne ved overdragelser henholdsvis inter vivos og mortis causa.

Ved virksomhedsoverdragelser, hvor der ikke fuldt ud ydes vederlag for den overdragne virksomhed, opstår dels spørgsmålet, om der skal finde avancebeskatning sted af overdrageren af virksomheden, dels spørgsmålet om modtageren/erhververen skal betale indkomstskat eller gaveafgift af gaver og arveafgift/boafgift af arveerhvervelser.

Som det fremgår af det nedenstående, er der i flere henseender mangel på neutralitet i beskatningsreglerne både for så vidt angår henholdsvis avancebeskatningen ved overdragelser inter vivos og mortis causa og beskatningsreglerne for så vidt beskatningen af gaver og arv.

Anskues generationsskiftereglerne i de nordiske lande ud fra et internationalt perspektiv, opstår der betydelige asymmetrier ved grænseoverskridende overdragelser f.eks. hvis aktier udloddes fra et svensk dødsbo til en dansk arving.

Asymmetriene kan føre til såvel indlåsnings effekter som til skatteomgåelse, hvis asymmetriene udnyttes som led i skatteplanlægning.

Nedenfor i afsnit 2 og 3 vil reglerne om avancebeskatning ved overdragelser henholdsvis inter vivos og mortis causa blive behandlet.

I afsnit 4 vil beskatningen af erhververe/gavemodtagere og arvinger blive behandlet.

3. Avancebeskatning ved overdragelser inter vivos og mortis causa

3.1 Overdragelser inter vivos

Efter gennemførelsen af skattereformen i Danmark med i 1993 er hovedreglen efter dansk ret, at kapitalgevinster ved overdragelse af erhvervsaktiver og aktier er skattepligtige.

Er der tale om omsætningsaktiver som f.eks. varelager og aktiver, som skatteyderen handler med som led i næring, beskattes avancerne som personlig indkomst med ca. 59 % i marginal beskatning. Hertil kommer det i indkomsten fradragsbe-

rettigede arbejdsmarkedsbidrag på 8 %, hvilket giver en samlet højeste marginalbeskatning på ca. 63 % Kapitalgevinster ved afståelse af anlægsaktiver beskattes som kapitalindkomst med en samlet højeste marginalbeskatning på ca. 59 %.

Aktieavancer bortset fra aktieavancer ved salg af næringsaktier beskattes som aktieindkomst marginalt med 43 %.

I dansk ret er det hovedreglen, at der finder avancebeskatning sted ikke blot ved gensidigt bebyrdende aftaler, hvor der ydes fuldt vederlag, men også ved overdragelser ved gave og arvefor-skud. Eller med andre ord er det hovedreglen i dansk ret, at overdragelser ved gave eller arveforskud sidestilles med salg, således at der sker avancebeskatning, som om der var ydet fuldt vederlag, jf. f.eks.

aktieavancebeskatnings-lovens §§ 1 og 9, afskrivningslovens §§ 47-50 og ejendomsavancebeskatningslovens §§ 1-3.

Fra disse regler gøres der undtagelse ved overdragelser til samlevende ægtefæller og registrerede partnere, der obligatorisk succederer i den overdragende ægtefælles skattemæssige situation, jf. kildeskattelovens §§ 26 A og 26 B, samt ved visse overdragelse til nære familiemedlemmer (børn, børnebørn, søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn), jf. kildeskattelovens § 33 C og aktieavancebeskatnings-lovens § 11. Disse regler giver mulighed for, hvis parterne er enige herom, at erhververen, herunder også erhververe i henhold til gensidigt bebyrdende aftaler, kan succedere i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum/afskrivningsgrundlag, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt.

Hvis erhververen, der ellers opfylder betingelserne for at kunne succedere i overdragerens skattemæssige situation, er hjemmehørende i udlandet, herunder i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil succession kun kunne finde sted, i det omfang erhververen efter overdragelsen kan beskattes her i landet, herunder efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 9 og 10, og aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 6. Succession vil herefter kun være muligt, når der er tale om overdragelse af en fast ejendom beliggende i Danmark eller overdragelse af erhvervsaktiver hørende til et fast driftssted i Danmark.

Ved overdragelse til andre fysiske personer, herunder også overdragelse ved gave eller arveforskud, er der ikke mulighed for succession, hvorfor der vil finde avancebeskatning sted, som om der var ydet fuldt vederlag.

Reglerne om succession ved familieoverdragelser gælder kun, hvis enten hele virksomheden eller en andel heraf overdrages. Ved overdragelse af enkeltaktiver tilhørende en virksomhed finder successionsreglerne ikke anvendelse. Ved overdragelse af fast ejendom finder reglerne kun anvendelse, såfremt mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 1. Udlejning af fast ejendom - bortset fra bortforpagtning af land- eller skovbrugsejendomme - anses i den sammenhæng ikke for erhvervmæssig virksomhed, selv om indtægt fra udlejning af fast ejendom i andre sammenhænge anses som indkomst ved erhvervmæssig virksomhed.

Ved overdragelse af aktier kan successionsreglerne kun finde anvendelse, såfremt overdrageren er

hovedaktionær, hvilket han vil være, hvis han ejer eller har ejet mindst 25 % af aktiekapitalen i et selskab eller råder over mere end 50 % af den samlede stemmевærdi i selskabet, jf. nærmere aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2 og 3.

Det er en betingelse for, at successionsreglerne kan finde anvendelse, at den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 15 % af stemmевærdien i selskabet. Herved overdrages en del af virksomheden, hvorved generationsskiftehensynet kan legitimere, at der kan ske overdragelse med succession.

Ved lov nr. 1285 af 20/12 december blev anvendelsesom-rådet for successionsreglerne for aktier reduceret, idet reglerne ikke finder anvendelse på såkaldte "pengetanke", hvorved der menes selskaber, hvis væsentligste aktivitet er passiv pengeanbringelse og/eller udlejning af fast ejendom, jf. nærmere aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 9.

Der kan ikke succederes i tab, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 3, og aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 7. En erhverver kan ikke modregne underskud fra indkomstår før erhvervelsen i fortjeneste ved overdragelse af virksomheden eller aktierne, jf. kildeskattelovens § 33 C, stk. 4, og aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 7.

Finder succession sted tages der ved indkomst- eller gaveafgiftsbeskatningen af erhververen hensyn til den latente skattepligtelse, der hviler på de overdragne aktiver, derved der ved opgørelsen af gavs værdi kan fradrages en passivpost, der udgør ca. halvdelen af avanceskatteprocenten for de respektive overdragne aktiver, jf. nærmere kildeskattelovens § 33 D.

Efter norsk ret er alle gevinster ved salg af aktiver skattepligtige, og alle tab er fradragsberettigede. Der gælder et symmetriprincip, dvs. når gevinster er skattepligtige, vil tab som hovedregel også være fradragsberettigede.

Realisation foreligger ved overdragelse af ejendomsret mod vederlag og ophør af ejendomsret mod vederlag. Overdragelse ved gave, herunder arveforskud, anses i modsætning til hovedreglen i dansk ret ikke som realisation.

Gavesalg, dvs. salg mod delvis vederlag, anses for realisation. Dette gælder dog kun så langt vederlaget rækker. Den del af vederlaget, som overstiger anskaffelssummen, udgør den skattepligtige gevinst. Retsvirkningen af, at gaver og arveforskud efter norsk ret ikke sidestilles med realisation er ikke, at erhververen succederer i overdragerens skattemæssige situation (princippet om kontinuitet i beskatningen). Efter norsk ret gælder et diskontinuitetsprincip. Diskontinuitet indebærer, at der sker et brud på beskatningen i forbindelse med gaveoverdragelsen. Erhververen får ikke sine skattepositioner afledt af overdrageren, men får nye skattepositioner ud fra sine egne forhold. Det er ikke overdragerens anskaffelssum/afskrivningsgrundlag, der bliver erhververens anskaffelssum/afskrivningsgrundlag, men aktivernes handelsværdi på gaveoverdragelsestidspunktet.

Reglerne om, at gave, herunder arveforskud, ikke anses som realisation, fraviges i tilfælde, hvor de såkaldte uttaksbeskatningsregler finder anvendelse. Finder disse regler anvendelse, gælder der et kontinuitetsprincip.

De særlige regler om uttaksbeskatning finder anvendelse, hvis gaven er en genstand, der tages ud af virksomheden. Uttaksbeskatningsreglerne finder imidlertid ikke anvendelse, såfremt modtageren er forpligtet til at betale arveafgift af gaven i henhold til arveafgiftslovgivningen. Da det ikke er alle gavemodtagere, der betaler arveafgift af gaver og arveforskud, vil konsekvensen være, at der kun sker uttaksbeskatning ved overdragelse til ubeslægtede f.eks. ansatte i virksomheden eller forretningspartnere.

Uttaksbeskatning vil medføre det samme resultat som gevinstbeskatning.

I norsk ret gælder der således et særligt samspil mellem reglerne om gevinstbeskatning og reglerne om arveafgiftsbeskatning af gaver og arveforskud.

Det er også værd at bemærke, som jeg senere vender tilbage til, at reglerne om uttaksbeskatning ikke finder anvendelse ved arveudlodninger fra et norsk dødsbo.

Efter svensk ret sker der indkomstbeskatning af kapital-gevinster i henhold til in-komstskattelagen (IL), når overdragelse sker ved en gensidigt bebyrdende aftale som køb eller bytte. Sådanne overdragelser kan ske i overdragerens levende live, men også efter dennes død, da dødsboet er et selvstændigt skattesubjekt, der kan sælge afdødes skatterelevante aktiver.

Overdragelser ved gave eller arveforskud resulterer som hovedregel ikke i beskatning af kapitalgevinster. Men i visse tilfælde, vil der dog kunne beskatning, hvis reglerne om uttags-beskatning finder anvendelse. Ved overdragelser ved arv og gave gælder som hovedregel kontinuitetsprincippet, dvs. dels at der ikke finder kapitalge-vinstbeskatning sted, dels at erhververen indtræder i over-dragerens skattemæssige situation.

Det er derfor vigtigt at få afgjort, hvilken karakter overdragelsen har. Ved blandede overdragelser, hvor der kun ydes vederlag for en del af det overdragne aktivs værdi, således at den resterende værdi ydes som gave eller arvefor-skud, afgøres overdragelsens karakter enten efter et "huvudsaklighetsprin-cip", i hvilke tilfælde aktivet i sin helhed enten anses som over-draget i henhold til en gensidigt bebyrden-de aftale eller i henhold til en overdragelse ved gave eller arveforskud, eller efter et delningsprincip, i hvilke tilfælde overdragelsen anses for gen-nemført ved to af hinanden uaf-hængige retshand-ler, således at der kun finder avancebeskat-ning sted i det omfang, der er ydet vederlag.

Ved overdragelse af fast ejendom inter vivos anvendes huvudsaklig-hetsprincippet for at bedømme overdragelsens karak-ter. Er vederlaget mindre end aktivets skattemæssige værdi, anses overdragelsen for at være et køb.

Ved overdragelser af andre aktiver end fast ejendom finder delningsprincippet an-vendelse, såfremt vederlaget er mindre end det overdragne aktivs værdi. Ved overdragelse af overdragerens hele erhvervsvirksomhed finder dog huvudsaklig-hetsprincippet anvendelse, jf. nærmere den svenske national-rapport afsnit 2.2.2.

Kapitalindtægter, herunder kapitalgevinster, beskattes med med en statslig in-komstskat på 30 %, idet dog overdragelse

af næringsaktiver bortset for fast ejendom beskattes som indkomst af næringsvirksomhed jf. nærmere om det svenske indkomstskatte-system den svenske nationalrapport afsnit 3.

Ved overdragelse ved gave eller arveforskud finder der som nævnt ovenfor ikke avancebeskatning sted, og kontinuitets-prin-cippet finder anvendelse.

Der gælder dog undtagelse herfra, når reglerne om uttags-beskatning finder anven-delse.

Uttagsbeskatning kan finde sted ved overdragelser inter vivos i henhold til en gensi-digt bebyrdende aftale, ved arve-forskud og gave og ved bodeling. Uttagsbeskatning kan ske, når erhvervsaktiver overføres til privat brug eller til anden erhvervsvirksomhed. Reglerne om uttag finder også anvendelse, når overdragelse af aktiver sker uden vederlag eller med et ve-derlag, der er mindre end de overdragne erhvervsaktivers handelsværdi.

De skatteretlige retsvirkninger af uttagsbeskatning er, at erhvervsaktiverne anses for overdraget til en værdi, der svarer til aktivernes handelsværdi. Imidlertid finder uttagsbeskatt-ning ikke sted, når visse betingelser er opfyldt, jf. den svenske nationalrapport afsnit 3.1.2.

Her skal det kun omtales, at der er gjort undtagelse for uttagsbeskatning ved over-dragerer til underpris, jf. 23 og 53 kap, IL 12), for at lette generationsskifte og andre om-struktureringer. Undtagelse fra uttagsbeskatning gælder bl.a. ved generationsskifte af en fa-milievirksomhed eller en gren heraf. Reglerne om overdragelse til underpris finder også an-vendelse ved overdragelse til et aktieselskab, såfremt overdrageren eller overdragerens nært-stående direkte eller indirekte ejer aktier i selskabet. Nærtstående personer om-fatter i denne sammenhæng kun slægtninge i ret op- eller nedstigende linie samt ægtefæller. Søskende og søskendes ægtefæller er ikke omfattet af nærtståendekredsen i denne sammenhæng. Det er en betingelse, at såvel overdrageren som er-hververen er ube-grænset skattepligtig i Sverige, samt at de overdragne aktiver indgår i erhververens erhvervsvirksomhed. Erhververen kan ikke ud-nytte tidligere års underskud i den erhvervsvirksomhed, som de erhvervede aktiver overføres til.

Ved overdragelser omfattet af reglerne om underpris-overdragelser finder kontinuitetsprincippet anvendelse.

Efter finsk ret er hovedreglen, at kapitalgevinster, der realiseres i henhold til en gensidigt bebyrdende aftale, er skattepligtige. Der er imidlertid gennemført regler, der gør undtagelse fra kapitalgevinstbeskatningen for at lette generationsskifter.

Det centrale indhold i disse regler er, at en kapitalgevinst ved salg af en fast ejendom hørende til land- eller skovbrug, som overdrageren driver, kapitalgevinster ved salg af andele i et interessentskab (öppet bolag) eller et kommandit-selskab samt kapitalgevinster ved salg af aktier eller andel i et selskab, der udgør en andel på mindst 10 % af selskabet, er skattefrie, såfremt overdragelsen er sket til overdragerens børn, børnebørn, søskende eller halvsøskende, enhver af dem enten alene eller sammen med sin ægtefælle. Skattefriheden gælder ikke ved overdragelse af en enkeltmandsvirksomhed. Og skattefriheden ved overdragelse af en landbrugsvirksomhed gælder kun den faste ejendoms andel af vederlaget. De solgte aktiver skal have været i overdragerens besiddelse i over 10 år. Ved beregningen af denne periode medregnes tillige den tid, som de solgte aktiver har været ejet af en person, som har overdraget en andel af aktiverne til skatteyderen uden vederlag.

En privatpersons overdragelse ved arveforskud eller gave sidestilles ikke med salg. De overdragne aktiver anses som erhvervet af modtageren til aktivernes værdi på overdragelsestidspunktet.

I tilfælde, hvor der er tale om et aktiv, som har steget kraftigt i værdi, og hvor gavemodtageren sælger aktivet meget hurtigt efter, at han har modtaget gaven, er giveren i visse tilfælde blevet kapitalgevinstbeskattet med hjemmel i skattelovens omgælsesbestemmelse.

Såfremt en enkeltmandsvirksomhed giver et aktiv tilhørende virksomheden som gave, anses dette som privatudtag med den konsekvens, at virksomhedens indkomst bliver forhøjet med et beløb svarende til aktivets anskaffelsessum, dog højst genstandens værdi, hvis denne er lavere end anskaffelsesprisen.

Værdistigningen ud over anskaffelsessummen bliver således ikke skattepligtig ved privatudtag.

Foretages derimod privatudtaget fra et personselskab, og omfatter det fast ejendom, bygninger, værdipapirer eller rettigheder, skal et beløb medtages i personselskabets indkomstopgørelse svarende til aktivernes almindelige værdi.

Salg klart til underpris anses som en partiel gaveoverdragelse, således at giveren beskattes af kapitalgevinsten, såfremt det modtagne vederlag overstiger hans anskaffelsessum, medens gaveelementet skattemæssigt behandles som gave. I arvs- og gåvoskatteloven (AGL) 18,3 § findes en regel, hvorefter gave anses at foreligge, om vederlaget højst udgør 3/4 af det solgte aktivs almindelige værdi. Gavebeskatning har i visse tilfælde sket med henvisning til denne bestemmelse, selv om gavehensigt (animus donandi) f.eks. ved visse salg af aktier klart ikke har været til stede.

Såfremt en skatteydners hele erhvervsvirksomhed eller en landbrugsvirksomhed overdrages uden vederlag, indtræder modtageren i overdragerens skattemæssige restværdi. Her gælder således et kontinuitetsprincip.

Overdrages derimod kun enkelte aktiver vederlagsfrit, skal modtageren anvende disse aktivers almindelige værdi som anskaffelsessum/afskrivningsgrundlag (indgangsværdi ved indkomstbeskatningen). Når de ovenfor omtalte generationsskiftelettelser finder anvendelse, finder der ikke avancebeskatning sted af overdrageren. Men i modsætning til de danske regler om succession, bliver den i overdragerens besiddelsestid skete værdistigning på de overdragne aktiver helt skattefrie, fordi erhververen som skattemæssig indgangsværdi kan anvende det erlagte vederlag. Der gælder altså et diskontinuitetsprincip.

3.2 Overdragelser mortis causa

3.2.1 Er dødsboet et selvstændigt skattesubjekt ?

Efter dansk ret er der som udgangspunkt to muligheder. Enten er dødsboet et selvstændigt skattesubjekt, eller også indtræder (succederer) den efterlevende ægtefælle obligatorisk i af-dødes skattemæssige stilling.

Dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, er imidlertid fritaget for at betale dødsboskat, der er en proportionel skat på 50 %, hvis boets aktivmasse og nettoformue på skæringsdagen i boopgørelsen ikke overstiger et grundbeløb i 2001 på henholdsvis 2.069.600 kr. og 1.552.200 kr., jf. dødsboskatlovens § 6.

Afdødes skattepligt ophører ved begyndelsen af det indkomstår, hvori han afgik ved døden, således at dødsboet er skattepligtigt også af afdødes indkomster, der er erhvervet fra begyndelsen af indkomståret til dødsdagen (den såkaldte mellem-periode). Indtægterne i denne periode lægges sammen med indtægterne i boperioden.

De tilfælde, hvor en ægtefælle pligtmæssigt er skattesubjekt, er først og fremmest tilfælde, hvor ægtefællen sidder i uskiftet bo, og når ægtefællen er eneste legale arving efter førstafdøde, jf. nærmere dødsboskatlovens § 58 og den danske nationalrapport afsnit 3.2.1.

Efter norsk ret er et dødsbo et selvstændigt skattesubjekt, indtil boet sluttet. Når der kun er en arving efter afdøde og ikke nogen efterlevende ægtefælle, og enearvingen overtager hæftelsen for afdødes gæld, opstår der intet dødsbo.

Når den efterlevende ægtefælle overtager hele boet i uskiftet bo, opstår der heller ikke noget dødsbo. Efter svensk ret er et dødsbo et selvstændigt rets- og skattesubjekt. Ved indkomstan-sættelsen for dødsåret sker ansættelsen, som om afdøde havde levet i hele indkomståret. Dette er således det modsatte af, hvad der gælder efter dansk ret, hvor dødsboets skattepligt allerede indtræder ved dødsårets begyndelse.

Selv om dødsboet skiftes inden årskiftet, vil der ved skatteberegningen blive indrømmet et såkaldt grundavdrag, som undtager et minimumbeløb af erhvervsindkomsten fra beskatning. I indkomståret 2001 udgør grundavdraget 10.000 SEK.

For de følgende 3 hele kalenderår beskattes dødsboet som et selvstændigt skattesubjekt. Ved skatteansættelsen for disse tre kalenderår indrømmes der ikke noget grundavdrag. Den skatteskala, der gælder for fysiske personer anvendes også på dødsboer i denne 3-årsperiode.

Fra og med 4. kalenderår efter dødsåret beskattes dødsboet som et selvstændigt skattesubjekt efter de samme regler, som de første 3 kalenderår efter dødsåret med én væsentligt undtagelse. Denne undtagelse er, at den statslige indkomstskat beregnes af hele den den skattepligtige erhvervsindkomst. For indkomståret 2001 betales der bortset fra 200 kr. kun statslig indkomstskat med 20 % af beløb ud over 252.000 kr. og kun 25 % af indkomster ud over 390.400 kr. Begrundelsen for ikke at anvende disse beløbsgrænser også i dødsboer fra og med det 4. kalenderår efter dødsåret er at modvirke, at dødsboer forbliver uskiftet.

Dødsboer betaler også formueskat af skattepligtig formue, der overstiger 1.000.000 SEK.

Har dødsboet kun én ejer f.eks. den efterlevende ægtefælle, anses dødsboet normalt for opløst, når boopgørelsen (bouppteckningen) er blevet registreret.

Den nævnte særbeskatning finder ikke sted, såfremt dødsboet kun har indkomst af kapital.

Efter finsk ret anses afdødes ejendele umiddelbart for arvet af de personer, som ifølge den legale arveordning eller ifølge testamente arver afdøde. Det er således ikke dødsboet, der arver, hvilket bl.a. indebærer, at udlodning fra dødsboet af aktiver til arvingerne ikke har nogen skattemæssige følger.

Så længe dødsboet er helt eller delvis uskiftet, udgør det et skattesubjekt ved indkomstbeskatningen. Dette indebærer, at dødsboet beskattes f.eks. af renter, udbytte og leje-indtægter fra dødsboet tilhørende ejendomme.

Også gevinster ved salg af aktiver kan beskattes i dødsboet, men med anvendelse af det beløb, der er lagt til grund ved arveafgiftsbeskatningen, som indgangsværdi, og ikke arvelæderens anskaffelsessum som indgangsværdi.

Et dødsbo, der driver erhvervsvirksomhed, kan ikke bestå som et selvstændigt skatte-subjekt længere end 3 fulde kalender-år efter dødsåret. Øvrige dødsboer kan derimod i princippet bestå så længe, som man ønsker. I visse tilfælde er det skatte-mæssigt fordelagtigt at bibeholde dødsboet uskiftet.

3.2.2 Dødsbosuccession

Efter dansk ret succederer dødsboer obligatorisk i afdødes skattemæssige stilling ved udgangen af afdødes sidste indkomstår forud for dødsfaldet, jf. dødsboskatteovens § 20, stk. 1. Er der derimod tale om et dødsbo, hvor den efterlevende ægtefælle er skattesubjekt succederer den efterlevende ægtefælle obligatorisk i den førstafdødes skattemæssige stilling, jf. dødsbo-skatteovens § 59, stk. 1.

Efter norsk ret gælder princippet om diskontinuitet også for dødsboer. Dødsboet har samme indgangsværdi (den værdi, der er lagt til grund ved arveafgiftsbeskatningen), som de berettigede i boet (arvingerne og efterlevende ægtefælle).

I de tilfælde, hvor der ikke opstår noget dødsbo, gælder princippet om diskontinuitet også.

Overgangen fra afdøde til dødsboet medfører følgelig ingen beskatning hverken af afdøde eller af dødsboet.

Efter svensk ret går ejendomsretten til afdødes ejendele over til dødsboet i og med dødsfaldet.

Dødsboet succederer i afdødes skattemæssige stilling. Der er tale om en vederlagsfri overdragelse, der hverken udløser indkomstbeskatning eller arve- og gavebeskatning.

Efter finsk ret gælder som nævnt ovenfor, at afdødes ejendele anses som umiddelbart erhvervet af de personer, som arver afdøde. Det er ikke dødsboet, der arver. Spørgsmålet, om dødsboet succederer i afdødes skattemæssige stilling, opstår følgelig ikke, idet spørgsmålet alene er, om arvingerne indtræder i afdødes skattemæssige stilling.

Det gælder således i alle de 4 nordiske lande, at døds-faldet i sig selv ikke resulterer i gevinstbeskatning af afdøde. Efter dansk, svensk og finsk ret er der kontinuitet i beskatningen. Efter norsk ret er dødsboets indgangsværdi aktiverens handelsværdi på dødstidspunktet. Men der finder ingen avancebeskatning sted som en direkte følge af dødsfaldet. Der foreligger således diskontinuitet i beskatningen.

Kontinuitet i beskatningen kunne i princippet opnås ikke blot ved, at dødsboet succederer i afdødes skattemæssige stilling, og arvingerne succederer i dødsboets og dermed også i afdødes skattemæssige stilling, men også derved, at selve døds-faldet ansås som en realisation med avancebeskatning af afdøde til følge, og således at dødsboets indgangsværdi (anskaffelses-grund-lag/af-skrivningsgrundlag) var aktiverens handelsværdi på dødstids-punktet 9).

3.2.3 Tidspunktet for skattepligtens overgang til arvingerne

Efter dansk ret går skattepligten af aktiverens afkast over til arvingerne efter skæringsdagen i den endelige boopgørelse, jf. dødsboskatteovens §§ 5, 35, stk. 1, og 96, stk. 4. Det er muligt at vælge dødsdagen som skiftemæssig skæringsdag, således at der ikke opstår nogen egentlig boperiode. Boets indkomst-skattepligt får dermed karakter af en éngangsbeskatning af avancer og tab ved salg og ved udlodninger uden succession, jf. dødsboskatteovens § 5, stk. 5. Den herved konstaterede positive eller negative indkomst skal som nævnt ovenfor lægges sammen med indkomsten i mellemprioden (perioden fra dødsårets begyndelse til dødsdagen).

Efter norsk ret er dødsboet indkomstskattepligtigt indtil dødsboets slutning. Ved offentlig skifte sluttes boet ved en formel slutudlodning. Ved privat skifte er grænsen mere uklar. Boet antages at ophøre som skattesubjekt, når de arve- og skifteretlige spørgsmål, herunder forholdet til kreditorerne, er afklaret. Den skattemæssige indgangsværdi (anskaffelses-sum/afskrivningsgrundlag) for arvingerne bliver hverken

på-virket af afdødes eller dødsboets skattemæssige stilling, idet arvingernes indgangsværdi er den værdi, der er lagt til grund ved arveafgiftsbeskatningen, og arvingernes skattemæssige stilling afgøres i det hele af deres egne forhold.

Efter svensk ret overgår skattepligten til arvingerne ved arv, testamente og bodeling i forbindelse med, at ejendoms-retten overgår. Dette sker f.eks. ved arv i forbindelse med det fuldstændige eller partielle skifte.

Efter finsk ret går skattepligten over til arvingerne, når boet skiftes. Skiftet kan være totalt eller partielt.

3.2.4 Den skatteretlige behandling af udlodninger af arv

Efter dansk ret er der tale om udlodning i skatteretlig for-stand også i tilfælde, hvor der er tale om salg til arvinger imod fuldt vederlag, jf. dødsboskattelovens § 96, stk. 1. Der også tale om udlodning, når en arving, legatar eller efter-levende ægtefælle modtager aktiver, hvis værdi overstiger vedkommendes andel i boet. Dette har bl.a. den konsekvens, at reglerne om succession også finder anvendelse i sådanne tilfælde.

Udloddes et skatteretligt aktiv til arvinger uden succession, skal gevinster og tab, der konstateres herved, medregnes ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst, jf. dødsbo-skattelovens § 28, stk. 1. Selv om der er tale om et aktiv, hvor der er mulighed for udlodning med succession, kan dødsboet vælge helt eller delvis at lade sig beskatte som ved salg. Det er muligt at foretage udlodning til samme arving delvis med og delvis uden succes-sion. Udlodning uden succession sker især i det omfang dødsboet har likviditet til at betale skatten, der er forbundet med ud-lodning uden succession. Herved får arvingen en højere ind-gangsværdi (anskaffelsessum/af-skrivningsgrund-lag).

Der kan ikke ske succession i tab.

Det har tidligere været hovedreglen i dansk skatteret, at der kunne ske udlodning med succession. Dette kan nu ikke længere siges at være tilfældet.

Reglerne om udlodning med succession er forskellige, alt efter hvilken arvingstype der er tale om, idet reglerne er forskellige for henholdsvis 1) selskaber m.v. og fonde, 2) andre arvinger og legatarer 3) den efterlevende ægtefælle og 4) arvinger med hjemsted i udlandet.

Det er ikke længere muligt at foretage udlodning med succession til fonde og de så-kaldte arvingsselskaber, jf. døds-boskattelovens § 36, stk. 1, hvilket tidligere ellers var meget anvendte generationsskifte-modeller, der ofte var forbundet med, at dødsboet betalte arveaf-giften for fonden eller arvingssel-skabet, hvorved fonden eller arvingssel-skabet kom i besid-delse af en virksomhed eller aktierne i et selskab, uden at det have kostet fonden eller arving-sel-skabet én krone.

Når der er tale om arveudlodninger til arvinger og legatarer, der er fysiske personer, er det nu den principielle hovedregel, at gevinst herved skal medregnes ved opgørelsen af boindkomsten, jf. dødsboskattelovens § 29, stk. 1, 1. pkt. Muligheden for at succedere beror på, hvilken aktivtype, der er tale om. Grundtanken bag ved de nye regler er, at der kun skal kunne ske udlodning med succession, når et generationsskifte-hensyn taler herfor. Følgelig vil en erhvervsvirksomhed eller en andel heri kunne overdrages med succession. For fast ejendom gælder særlige regler, hvorfor der kun kan ske succession, når mere end halvdelen af ejendommen blev anvendt i afdødes eller en efterlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Faste ejendomme, der efter dansk ret anses for næringsejen-domme, dvs. ejendomme der er bestemt til omsæt-ning, kan altid ud-loddes med succes-sion.

For så vidt angår de fleste aktietyper gælder, at de kan udloddes med succession. Hertil kræves for det første, at udlodningen til den enkelte modtager mindst udgør 1 pct. af aktiekapitalen i det pågældende selskab, samt at der ikke er tale om aktier i en såkaldt "pen-getank", dvs. et selskab, hvis virksomhed i væsentligt omfang består i udlejning af fast ejen-dom, besiddelse af kontanter og værdipapirer m.v., jf.

nærmere dødsboskattelovens § 29, stk. 3.

For så vidt angår arveudlodning til den efterlevende ægtefælle gælder flere af de be-grænsninger, der gælder for andre arvinger ikke, jf. dødsboskattelovens § 29, stk. 6. Først og fremmest er det muligt for ægtefællen at få udloddet aktier i en "pengetank" med succession.

Er en udlodningsmodtager ikke hjemmehørende i Danmark, herunder efter en indgået dobbeltbeskatningsaftale, kan der kun udloddes med succession, i det omfang aktiverne efter udlodningen kan beskattes her i landet, herunder efter en indgået dobbeltbeskatningsaftale, jf. dødsboskattelovens § 38. En sådan beskatning vil kun finde sted, når der er tale om fast ejendom beliggende i Danmark og om aktiver hørende til et fast driftssted i Danmark.

Samordningen af indkomstskattereglerne og reglerne om boafgift, når der foretages udlodning med succession, sker derved, at der beregnes særlige passivposter, der får ind-flydelse på såvel arvedelingen og boafgiftsberegningen. Stør-relsen af passivposten udgør ca. halvdelen af den skat, der skulle være blevet betalt, såfremt der ikke havde fundet succession sted jf. nærmere boafgiftslovens § 13 a og den danske national-rapport, afsnit 3.2.4.2.

Efter norsk ret anses udlodninger af arv ikke for rea-lisation. De særlige uttagsregler, der gælder ved overdragelse ved gave, gælder ikke ved arveudlodninger. Den skattemæssige indgangsværdi for arvingerne er den værdi, der er lagt til grund ved arveafgiftsbeskatningen. Der gælder således et diskontinuitetsprincip.

Udløsning af medarvinger og/eller efterlevende ægtefælle under skiftebehandlingen anses heller ikke for realisation, og følgelig bliver der ikke spørgsmål om beskatning af gevinst eller fradrag for tab. Det norske udlodningsbegreb svarer således til det danske udlodningsbegreb i dødsboskattelovens § 96, stk. 1.

Sælger dødsboet aktiver til andre end arvinger og efter-levende ægtefælle, anses dette som skattepligtig realisation.

Efter svensk ret anses udlodning fra dødsboet til arvin-gerne ikke som realisation. Der gælder et kontinuitetsprin-cipp, dvs. at arvingerne ind-træder i overdra-geresn skatte-mæssige situa-tion. Der finder således ikke nogen avancebeskat-ning sted.

Sker overdragelse i henhold til en gensidigt bebyrdende aftale, vil dødsboet blive skattepligtigt, og det ydede veder-lag vil blive anset som den skatte-mæssige indgangsværdi (an-skaffel-ses-sum/afskrivningsgrundlag) for erhververen.

Sker overdragelse til arvinger imod et delvis vederlag, gælder de samme regler, som gælder ved overdragelser inter vivos. Når der er tale om fast ejendom, gælder der et huvudsak-lighetsprin-cip. Når der er tale om løsøre, gælder der et del-ningsprincip. jf. nærmere den svenske nationalrapport, afsnit 2.1. Efter finsk ret gælder det samme som ved over-dragel-se ved gave, at arvingerne ind-træder i arveladers skatte-mæssige stilling, såfremt en hel erhvervs-virksomhed, herunder land-brugsvirksomhed, udloddes til arvin-gerne. Selv om skiftet sker 10 år efter dødsfaldet, opstår nye skatte-mæssige indgangs-værdier ikke, medmindre skiftet delvis sker imod vederlag. Ved udlodning af en hel erhvervsvirksomhed fra dødsboer er der således kontinuitet i beskat-ningen.

Udloddes derimod kun enkelte genstande tilhørende en erhvervsvirksomhed omfattet af dødsboet, anses dette som privat uttag, således at arvingerne skal anvende den almindelige værdi på overdragelsestidspunktet som indgangsværdi (anskaffelses-sum/afskrivningsgrundlag).

3.3 Er der neutralitet i beskatningsreglerne med hensyn til avancebeskatning contra succession ved henholdsvis overdragelse i overdragerens levende live og ved hans død?

Som det fremgår af nationalrapporterne og af det ovenstående er der betydelige forskelle på beskatningsreglerne i forbindelse med gennemførelse af generationsskifte ved både overdragelse inter vivos og mortis causa i de 4 nordiske lande.

I dansk ret er der mangel på neutralitet i beskatnings-reglerne, hvilket kan påvirke virksomhedsejernes valg mellem gennemførelse af et generationsskifte fremskudt i dennes levende live eller ved hand død. I de senere år er det dog i lovgivningen tilstræbt større neutralitet i beskatningen, når der skal vælges mellem fremskudt generationsskifte eller generati-onsskifte ved død.

Nogle enkelte af de forskelle, der gælder, skal omtales, idet der i øvrigt henvises til den danske nationalrapport, afsnit 3.3.

Overdragelser ved gave eller arveforskud i levende live af skatterelevante aktiver sidestilles med salg. Undtagelsen herfra gælder kun i henhold til beskatningsreglerne om fa-milie-overdragelser i kildeskattelovens § 33 C og aktieavancebeskat-ningslovens § 11. Ved ga-veoverdragelser m.v. til andre personer end de i de pågældende bstemmelser omfattede fami-liemedlemmer, vil der finde avancebeskatning sted, selv om overdragerne overhovedet ikke modtager noget vederlag. Overdragelser ved gave eller arveforskud til medarbejdere i virk-somheden samt til medinteressenter kan ikke ske med succession. I Generations-skifteudvalget blev det af nogle af udvalgets medlemmer fore-slået, at der skulle åbnes mulighed for, at med-arbejdere skulle kunne erhverve andele i virksomheden eller aktier i et aktie-selskaber med succession. Der kunne ikke opnås enighed herom. Dette havde først og fremmest sammenhæng med, at det er

særdeles hypotetisk, at medarbejdere ville kunne erhverve andele i virksomheder eller aktier i aktieselskaber uden at betale vederlag herfor, idet gaver til medarbejdere enten vil blive be-skattet som gaver med den marginale skat på ca. 59 pct. eller som lønindkomst med den mar-ginale skatteprocent på ca. 63 pct. Selv om den skattepligtige gave eller lønindkomst ville blive reduceret med en passivpost, som efter de gældende regler for beskatning ved familieover-dragelser udgør ca. halvdelen af den gældende avanceskatteprocent, ville erhververen ikke opnå kompensation for, at han ved videresalget skulle beregne sin avance med udgangspunkt i overdragerens måske meget lavere anskaffelsessum. Resultatet ville blive, at erhververen i hvert fald delvis ville komme til at betale skat af den samme vær-distigning på de overdragne aktiver to gange.

En anden uforståelig mangel på neutralitet er, at ved overdragelser af aktier i over-dragerens levende live er be-tingelserne for at kunne overdrage med succession væsentlige stengere, end det er tilfældet, når der sker arveudlodning af aktier fra et dødsbo.

Ved overdragelse i levende live kan der kun finde succes-sion sted, hvis overdrageren er hovedaktionær, hvilket han normalt vil være, hvis han ejer 25 pct. af aktiekapitalen i sel-skabet, samt hvis der overdrages mindst 15 pct. af aktierne i selskabet til erhververen.

Ved arveudlodning fra et dødsbo er betingelsen kun, at den enkelte arving modtager mindst 1 pct. af aktiekapitalen i det pågældende selskab. Det er vanskeligt at finde frem til en fornuftig be-grundelse for denne regel, der ikke kan begrundes med generationsskiftehensyn.

Efter norsk ret kan uttaksbeskatning kun finde sted ved gaveoverdragelser. Ved arv kan der ikke udløses uttaksbe-skat-ning hverken hos afdøde eller i dødsboet. Dette vil utvivl-somt kunne påvirke valget mellem det fremskudte generations-skifte i overdragerens levende live eller ved død. Se i øvrigt den norske nationalrapport, afsnit 3.3.

Efter svensk ret er indkomstskattereglerne ved henholds-vis overdragelse i overdrage-rens levende live og ved død neutrale, jf. den svenske nationalrapport, afsnit 3.5.

Efter finsk ret er der neutralitet i beskatningsreglerne ved henholdsvis gaveoverdra-gelser i overdragerens levende live og overdragelser ved død.

3.4 Reformplaner

Som det fremgår af det foranstående er der i dansk ret i de senere år gennemført en række ændringer af reglerne om avan-cebeskatning i forbindelse med et generationsskifte. Herunder er flere af de forslag til reform af generationsskiftereglerne, der blev foreslået i generations-skifteudvalgets betænkning nr.

1374/1999 blevet gennemført ved lov. Det er på den baggrund ikke sand-synligt, at der i den nærmeste fremtid vil blive gennemført radikale ændringer af de nugældende regler. Men ganske i overensstemmelse med traditionen i dansk lov-givnings-politik vil det ikke komme som en overraskelse, hvis der løbende vil blive foretaget justeringer af de nugældende lovbestemmelser om avancebeskatning i forbindelse med gennemførelsen af et generationsskifte.

I Norge foreslog udvalgets flertal i NOU 2000 : 8 (Arve-avgift) p. 169 ff, at diskontinuitetsprincippet skulle afskaffes til fordel for kontinuitetsprincippet. Udvalget afviste at foreslå, at overdragelse ved arv og gave skulle anses som realisation ud over det, som følger af de gældende regler om udtaksbeskatning. Begrundelsen for dette standpunkt er, at avancebeskatning ved overdragelse ved arv og gave ville vanskeliggøre generations-skifte af familievirksomheder, idet arvinger og gavemodtagere ville blive stillet over for betydelige likviditetsproblemer.

Der er ikke endnu stillet forslag om ændring af avancebeskatningsreglerne ved generationsskifteoverdragelser på grundlag af udvalgets overvejelser og forslag til lovændringer.

I Sverige er der som nævnt ovenfor under 1 nedsat et udvalg ("3-12-utredningen"), som skal overveje, hvorledes lettelse af generationsskifte af virksomheder kan foretages. Udvalget har fået udsættelse med arbejdets færdiggørelse indtil foråret 2002.

I afsnit 3.6 i den svenske nationalrapport drøftes forskellige måder at ændre de svenske generationsskifteskatteregler på. Her skal det kun nævnes, at det foreslås at afløse det i svensk lovgivning gældende kontinuitetsprincip med et diskontinuitetsprincip, idet dog skal være mulighed for på visse områder at anvende et kontinuitetsprincip. Begrundelsen for at afløse kontinuitetsprincippet med et diskontinuitets-

princip er først og fremmest, at det må anses for rigtigst, at gavemodtageres og arvingers skattemæssige stilling fastlægges ud fra deres egne forhold og ikke af givers og arveladers skattemæssige stilling.

Forslaget er således i modstrid med det forslag, som flertallet af medlemmerne i NOU 2000: 8 fremkom med.

I Finland er der p.t. ikke reformplaner om at ændre på reglerne om avancebeskatning m.v. ved generationsskifte af virksomheder.

4. Indkomst-, gave-, arve- eller boafgiftsbeskatning af gaver, arveforskud og arveerhvervelser

4.1 Gaver og forskud på arv

Det er dansk rets hovedregel, at enhver ydelse af pengeværdi er indkomstskattepligtig. I overensstemmelse hermed anses gaver som udgangspunkt som indkomstskattepligtig indkomst, jf. stats-skattelovens § 4 c. Gaver er skattepligtige som personlig indkomst med den marginale skatteprocent på ca. 59.

For en nærmere afgrænset personkreds er der gjort undtagelse herfra, idet denne personkreds kan nøjes med at betale gaveafgift, jf. boafgiftslovens §§ 22 og 23.

Ægtefæller og registrerede partnere er som altopvejende hovedregel hverken indkomst- eller gaveafgiftspligtige.

For de nærmeste slægtninge som f.eks. børn, stedbørn og deres afkom, papirløse samlevende samt forældre skal der betales en gaveafgift på proportionalt 15 %. Der gælder en afgifts-fri bundgrænse for hver gavemodtager i 2001-niveau på 46.800 kr.

For fjernere slægtninge (stedforældre og bedsteforældre) er afgiftsprocenten 36,25. Også her er bundgrænsen på 46.800 kr. i 2001-niveau.

Det er bemærkelsesværdigt, at i Danmark er søskende og søskendebørn ikke omfattet af de lempelige gaveafgiftsbeskatningsregler. Søskende og søskendebørn er indkomstskattepligtige af gaver med den

marginale skatteprocent på ca. 59.

Det beløb, der er lagt til grund ved gaveafgiftsbeskatningen, anses i dansk ret tillige som den skattemæssige afståelsessum for giveren, medmindre reglerne om succession ved familie-overdragelser finder anvendelse, ligesom det beløb, der er lagt til grund ved gaveafgiftsberegningen anses som gavemodtagerens anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag.

Arveforskud samt vederlag i forbindelse med afkald på forventet arv behandles i skattemæssig henseende, selv om der civilretligt er tale om a conto arv, på samme måde som gaver, jf. boafgiftslovens § 23, stk. 3.

Arveforskud til personer, der ikke er omfattet af gaveafgiftspersonkredsen, vil i kon-sekvens heraf blive indkomstskat-tepligtige på samme måde som gaver.

Arveforskud til personer omfattet af den gaveafgiftspligtige personkreds gaveafgifts-beskattes efter samme regler som gaver til samme personkreds.

Gaver og arveforskud skal værdiansættes til handelsværdien. Der findes særlige be-regningsregler for værdiansættelsen af goodwill og unoterede aktier. Men udgangspunktet er, at det er handelsværdien, der skal lægges til grund. Dette er også udgangspunktet ved overdragelse af fast ejendom. Men der gælder fortsat visse lempelige regler ved værdiansættelsen af fast ejendom ved afgiftsbeskatningen af gaver og arv, idet det her er muligt som hovedregel at værdiansætte ejendommen til +/- 15 pct. af ejendommens sidst fastsatte ejendomsværdi.

Ved opgørelsen af den skatte- eller gaveafgiftspligtige værdi kan de passivposter, der beregnes i tilfælde, hvor erhververen succederer i overdragerens skattemæssige situation efter reglerne om succession ved familieoverdragelser, fra-drages, jf. kildeskattelovens § 33 D.

Efter norsk ret beskattes gaver og arveforskud ikke som indkomst. Undtagelse herfra gøres kun, såfremt "gaven" kan anses som en fordel indvundet ved arbejde.

Efter norsk ret beskattes gaver og arveforskud efter de samme regler, som gælder for beskatning af arv, hvilket hænger sammen med, at begrundelsen for at beskatte gaver og arvefor-skud er, at dette anses for nødvendigt for imødegå omgåelse af arvebe-skatningsreglerne.

Det er ikke alle personer, der er arveafgiftspligtige af gaver. Loven indeholder en positiv opregning af hvilke perso-ner, der er arveafgiftspligtige. Afgrænsningen af, hvilke personer, der er arveafgiftspligtige har igen sammenhæng med, at beskatningen af gaver begrundes med, at man herved kan imødegå omgåelse af arveafgiftsbeskatningen. Den nærmeste arving efter giveren eller giverens ægtefælle er følgelig arveafgiftspligtig af gaver.

På samme måde er følgelig giverens forældre af-giftspligtige, hvis giveren ikke har børn, og afgiftsfri, hvis giveren har børn.

Gave til en person, der er indsat som arving i giverens testamente, er afgiftspligtig. Testamentet skal foreligge på gavetidspunktet. Der er indsat særregler for at forhindre omgå-else af denne regel, jf. i øvrigt den norske national-rapport, afsnit 4.1.1.2.

Gaver til ægtefæller og registrerede partnere er ikke afgiftspligtige. Denne afgiftsfrihed gælder ikke for papirløse samlevende.

Værdiansættelsen af gaver ved afgiftsberegningen skal ske til handelsværdien.

Fra hovedreglen om, at handelsværdien skal lægges til grund ved afgiftsberegningen, gælder en række undtagelser.

Værdien af ikke-børsnoterede aktier og andele i inter-essentskaber (ansvarlige selska-per) og kommanditselskaber sættes til 30 % af de skattemæssige værdier i selskabet, hvis ikke den afgiftspligtige vælger, at værdien skal ansættes til 100 %. Goodwill er ikke formueskatte-pligtig og indgår ikke ved opgørelsen af selskabernes værdi.

Om de øvrige undtagelser fra opgørelsen af aktivernes værdi til handelsværdien må henvises til den norske national-rapport, afsnit 4.1.1.4.

Skattesatserne og bundfradragene for arv, arveforskud og gaver er de samme.

Afgiftssatserne fastsættes hvert år af Stortinget i forbindelse med vedtagelsen af skattebudgettet. For livsarvinger er den marginale afgiftsprocent af arv over 500.000 kr. i 2001 20. Afgiftsprocenten for andre er af arv over 500.000 kr. i 2001 på 30, jf. i øvrigt nærmere den norske nationalrapport, afsnit 4.1.1.5. Også efter svensk ret er gaver og arveforskud ikke indkomstskattepligtige.

Den svenske gavebeskatning anses ligesom i norsk ret for et supplement til arveafgiftsbeskatningen. Afgiftsskalaerne er fælles for arv og gaver.

Der sker sammenlægning af gaver, når afgiftspligt foreligger, og gaverne er ydet inden for en tiårsperiode til samme modtager. Sammenlægning sker også mellem arv og gaver, hvorved der sikres progression i afgiftsbeskatningen.

Der gælder tre skatteklasser for gave- og arveerhvervelser. Satserne - 10, 20 og 30 pct. - er de samme for alle modtagere. Den marginale sats er på 30 %. Der gælder imidlertid forskellige bundfradrag for de forskellige arveklasser, ligesom skatteskalaerne er forskellige for de tre afgiftsklasser, jf. nærmere den svenske nationalrapport, afsnit 4.

For at lette generationsskifte af familievirksomheder har der siden 1975 været gældende særlige lempelsesregler i værdiansættelsen af sådanne virksomheders aktiver. Reglerne finder anvendelse for virksomheder, hvad enten de drives i enkelt-mandsvirksomhedsform eller indirekte via et aktieselskab. Lettelsen består i, at virksomhedsformuen ansættes til dens substansværdi og derefter nedsættes til 30 %.

Ved beskatningen af gaver i modsætning til beskatningen af arv skal 3 kumulative betingelser være opfyldt, for at lempelsesreglerne kan finde anvendelse.

For det første kræves, at samtlige giverens erhvervs-virksomheder overdrages. Betingelsen giver anledning til en del fortolkningsproblemer. For det andet kræves, at gave er ydet uden forbehold, og for det tredje kræves, at gavemodtageren driver virksomheden videre i mindst 5 år efter modtagelsen af gaven. Denne betingelse er indsat for at modvirke misbrug af lempelsesreglerne. Dette gælder også ved overdragelse af andele af virksomheden, når dette ikke kan anses for naturligt i driften af virksomheden. Efter finsk ret beskattes gaver og arveforskud ikke efter indkomstskattereglerne. Der betales en særlig gaveskat af gaver og arveforskud, hvilket anses som et supplement til arveafgiftsreglerne. Gaver, der ydes mindre end 3 år før giverens død, skal altid sammenlægges med arv, som gavemodtageren modtager fra giveren.

Almennyttige fonde (stiftelser) og foreninger er helt fritaget for gave- og arveskat.

Familiestiftelser og aktieselskaber gave- og arveafgifts-beskattes efter de strengeste regler. Dette har haft til følge, at der stort set ikke stiftes nye familiestiftelser.

Gaver og arv skal værdiansættes til deres almindelige værdi (handelsværdien). Men der findes særlige regler om generationsskiftelettelse ved værdiansættelsen af aktiver ved beregningen af gave- og arveskat, jf. nærmere den finske nationalrapport, afsnit 7.

Ved gavebeskatningen anvendes de samme skatteklasser som gælder ved arv, jf. herom nedenfor i afsnit 4.2.

4.2 Arveerhvervelser

4.2.1 Boafgiftsbeskatning contra arveafgiftsbeskatning

I Danmark blev i 1995 det tidligere arveafgiftsbeskatnings-system afløst af et boafgiftsbeskatningssystem. Begrundelsen herfor var hovedsagelig, at man fandt, at et boafgiftsbeskatningssystem ville indebære betydelige forenklinger sammenlignet med det tidligere arveafgiftsbeskatningssystem.

Der er imidlertid ikke tale om et rent boafgiftsbeskatningssystem, idet også arveerhvervelser, der ikke hidrører fra dødsboet som f.eks. livsforsikringssummer, der udbetales direkte til arvingerne uden om

boet, er genstand for boafgifts-beskatning, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 1 14. Hertil kommer, at afgiftspligten og afgiftssatserne er afhængig af, hvem der er arving.

I de andre nordiske lande sker beskatningen af arv efter arveafgiftsbeskatningssystemet (eller arvelodsafgiftssystemet), hvor det er den enkelte arvinges arv, der er genstand for arvebeskatning. I NOU 2000: 8 var det genstand for overvejelse, om et boafgiftssystem skulle foretrækkes frem for at arvelodsafgiftssystem, jf. betænkningen p. 117 ff. Udvalgets konklusion blev, at de administrative besparelser, som et boafgiftssystem ville indebære, ikke ville opveje ulemperne ved at indføre systemet, hvorfor udvalget foreslog, at arvelodssystemet fortsat skulle lægges til grund for arveafgiften i Norge.

4.2.2 Boafgifts - og arveafgiftsbeskatning

Efter dansk ret gælder der tre afgiftsniveauer bestående af en afgiftsfri personkreds, en boafgiftspligtig personkreds, der betaler 15 pct. i boafgift, samt en tillægsboafgiftspligtig personkreds, der tillige svarer en tillægsboafgift på 25 pct, som beregnes efter fradrag af den betalte boafgift. Det giver en højeste afgiftsprocent på 36,25 pct. Der indrømmes et bundfradrag ved beregningen af boafgift på 210.600 kr. i 2001-niveau. Et tilsvarende bundfradrag finder ikke anvendelse ved beregningen af tillægsboafgiften, der til gengæld beregnes efter fradrag af boafgiften.

Ægtefæller og registrerede partnere er som altovervejende hovedregel fritaget for boafgiftsbeskatning på samme måde, som de er fritaget for gaveafgiftsbeskatning. Almennyttige og almenvælgørende fonde og foreninger er ligeledes fritaget for boafgiftsbeskatning.

Børn og andre livsarvinger, papirløse samleverer og forældre m.fl. svarer kun boafgift med 15 pct.

Fjernere slægtninge, ubeslægtede samt selskaber og familiefonde svarer også tillægsboafgift, således at afgiftsprocenten for sådanne arvinger udgør 36,25 pct.

Arveerhvervelserne skal værdiansættes til handelsværdien efter samme principper, som gælder for gaver ved gaveafgiftsbe-regningen.

Efter norsk ret er al arv afgiftspligtig. Herved adskiller reglerne sig fra reglerne om arveafgiftsbeskatning af gaver, hvor kun positivt opregnede personer er arveafgiftspligtige af gaver. Men arv til ægtefæller, registrerede partnere samt til almennyttige formål er fritaget fra arveafgiftsbeskatning.

Værdiansættelsen og afgiftsberegningen foretages efter de samme regler, som gælder ved arveafgiftsbeskatningen af gaver. Grundfradragene er dog større ved arv end ved gaver, jf. ovenfor i afsnit 4.1 og den svenske nationalrapport, afsnit 4.1.

Efter svensk ret er staten, visse almennyttige organisationer og stiftelser, trossamfund og lignende fritaget for arveafgiftsbeskatning. Ægtefæller og registrerede partnere er ikke fritaget for arveafgift.

Værdiansættelsesreglerne er de samme som ved værdiansættelsen af gaver, idet dog de særlige værdiansættelseslempelses-regler er forskellige, idet der ved arveafgiftsbeskatningen ikke stilles betingelser for anvendelse af reglerne, således som det er tilfældet ved arveafgiftsbeskatningen af gaver, jf. den svenske nationalrapport, afsnit 4.1.4 og 4.2.3.

Reglerne om skatteskalaer er også de samme ved arveafgiftsbeskatningen af arv som ved arveafgiftsbeskatningen af gaver.

Efter finsk ret gælder de samme regler for arveafgiftsbeskatningen af arv som for afgiftsbeskatningen af gaver, jf. ovenfor i afsnit 4.1 og den finske nationalrapport, afsnit 2.

4.3 Er der neutralitet i regelsættet ved henholdsvis overdragelse i levende live og ved død?

Efter dansk ret er reglerne om beskatning af arv og gave baseret på de samme afgiftssatser, således at der i betydelig grad er neutralitet.

Som anføres i den danske nationalrapport, afsnit 4.3 sker værdiansættelsen og afgiftsberegningen efter forskellige skatteprocessuelle regler, hvilket vil kunne medføre, selv om værdiansættelsesreglerne i princippet er de samme, at værdiansættelsen af gaver og arv ikke sker ganske på den samme måde. Efter norsk ret er der i en væsentlig henseende betydelig forskel på reglerne om henholdsvis arveafgiftsbeskatning af gaver og arveafgiftsbeskatning af arv. Al arv er afgiftspligtig, hvorimod gaver kun er afgiftspligtige for positivt i loven opregnede personer. Det vil derfor i visse tilfælde være fordelagtigt at overdrage en virksomhed i overdragerens levende live. Dette gælder f.eks. gaveoverdragelse af en virksomhed til ansatte i virksomheden eller til forretningspartnere, der ikke skal betale arveafgift. Da gaveoverdragelser heller ikke sidestilles med salg, vil en sådan virksomhed kunne overdrages til ansatte og/eller forretningspartnere uden nogen skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser. Efter svensk ret gælder der som omtalt ovenfor særlige lempelsesregler med hensyn til værdiansættelsen ved overdragelse af virksomheder og aktier. Ved overdragelse i overdragerens levende live stilles der tre betingelser for, at reglerne kan finde anvendelse. Tilsvarende betingelser opstilles ikke, når overdragelsen sker ved arv. Grundfradraget er også større ved arv end ved gave. Efter finsk ret gælder de særlige lettelse ved generationsskifte såvel overdragelser imod vederlag, gaver og arv. Reglerne må anses som værende meget neutrale, således at de ikke tilskynder skatteyderne til at vælge et generationsskifte-alternativ frem for et andet, jf. hertil den finske nationalrapport, afsnit 8.

4.4 Reformplaner

Der er i Danmark ikke nogen planer om at foretage radikale ændringer i de nugældende regler om beskatning af arv og gave.

I Norge er der i NOU 2000: 8 foreslået gennemført en ny lov om afgift af arv og gaver. Et udkast til en sådan ny lov findes i betænkningens kapitel 17 (p. 312 ff). Særligt spørgsmålet om værdiansættelse har været genstand for overvejelse i den norske betænkning. Det er uklart, hvornår en eventuel ny lov om arveafgift vil blive foreslået.

I Sverige overvejes spørgsmålet om gennemførelse af lempeligere regler ved generationsskifte af virksomheder i den såkaldte "3-12-utredningen", der har fået udsættelse med færdiggørelsen af arbejdet til foråret 2002. Også i det svenske udvalg overvejes det især, hvorledes værdiansættelsesreglerne kan ændres med henblik på lettelse af virksomheders generationsskifter i virksomhedsejernes levende live. I Finland er der i 1990-erne gennemført en række partielle reformer. Og da systemet fungerer rimeligt tilfredsstillende, og da arveskatternes provenu stiger fra år til år, er det ikke sandsynligt, at der er aktuelle planer om større reformer af arveafgiftsbeskatningsreglerne, jf. den finske nationalrapport, afsnit 2.

5. Det internationale aspekt

5.1 Skifte af dødsboer

Efter dansk ret sker skifte i det land, hvori arveladeren havde hjemting på dødstidspunktet. Stedet for arveladerens hjemting vil ikke altid være identisk med arveladerens skattemæssige bopæl på dødstidspunktet, jf. nærmere den danske nationalrapport, afsnit 5.2.1.1. Der er også mulighed for, at justitsministeren i medfør af dødsboskiftelovens § 2, stk. 2, kan henvise et dødsbo til skifte i Danmark efter en dansk statsborger eller efter en person med en særlig tilknytning til Danmark, selv om afdøde ikke havde hjemting i Danmark på dødstidspunktet. Dette gælder i tilfælde, hvor der ikke finder skifte sted af afdødes aktiver i udlandet.

Efter norsk ret finder skifte sted i Norge, såfremt arveladeren havde bopæl i Norge på dødstidspunktet. Skifte kan også finde sted i Norge i tilfælde, hvor afdøde ikke havde bopæl i Norge på dødstidspunktet. Dette gælder for det første, hvis afdøde efterlader sig ægtefælle med bopæl i Norge, og som afdøde havde fælleseje med. For det andet når boer efter norske statsborgere skiftes i Norge, såfremt vedkommende udenlandske myndighed ikke anser sig for kompetent til at foretage skiftet.

5.2 Beskatning af dødsboer

5.2.1 Ubegrænset skattepligt

Efter dansk ret er et dødsbo ubegrænset skattepligtigt, hvis dødsboskiftet finder sted i Danmark. Ligesom for fysiske personer gælder globalindkomstprincippet for dødsboer.

Efter norsk ret er dødsboet på samme måde som i Danmark ubegrænset skattepligtigt i Norge, hvis skiftet finder sted i Norge. Ligesom det er tilfældet i Danmark gælder globalindkomstprincippet også for norske dødsboer, idet dog skattepligten ikke omfatter formue bestående af fast ejendom eller fast driftssted med tilbehør i udlandet.

I finsk ret har spørgsmålet om dødsboers skattepligt ikke været genstand for megen opmærksomhed. Såfremt afdøde havde bopæl i Finland på dødstidspunktet, må det antages, at dødsboet vil blive anset som ubegrænset skattepligtigt i Finland, jf. den finske nationalrapport, afsnit 5.2.

5.2.2 Begrænset skattepligt

Efter dansk ret vil et i udlandet skiftet dødsbo være begrænset skattepligtigt af de indtægter, der også for fysiske personer er begrænset skattepligtige i Danmark i medfør af kildeskatte-lovens § 2.

Efter norsk ret vil et i udlandet skiftet dødsbo være begrænset skattepligtigt af f.eks. indtægter og formue af fast ejendom i Norge samt indtægter fra en virksomhed, som boet drev i Norge.

Efter finsk ret vil et i udlandet skiftet dødsbo være begrænset skattepligtigt af indtægter hidrørende fra Finland i det omfang, som skattepligtige fysiske personer ville være begrænset skattepligtige i Finland.

5.3 Subjektiv bo- og arveafgiftspligt

5.3.1 Ubegrænset afgiftspligt

Efter dansk ret skal der betales boafgift i Danmark i medfør af boafgiftslovens § 9, stk. 1, såfremt afdøde havde hjemting i Danmark på dødstidspunktet, eller såfremt boet er henvist til skifte i Danmark, fordi skifte ikke finder sted i udlandet. Også for så vidt angår boafgiftsbeskatningen gælder et global-princip, således at også formuegenstande, der befinder sig i udlandet, skal medregnes ved opgørelsen af den boafgiftspligtige formue. Det er uden betydning, hvor arvingerne har hjemsted.

Efter norsk ret skal arveafgift betales, såfremt afdøde havde bopæl i Norge ved sin død. Den ubegrænsede arveafgiftspligt omfatter som hovedregel også formue, der befinder sig i udlandet. Dog skal der ikke betales arveafgift af fast ejendom i udlandet og heller ikke af aktiver hørende til et fast driftssted i udlandet, hvis det godtgøres, at der er betalt arveafgift eller lignende afgift i udlandet.

Det er uden betydning, hvor arvingerne havde bopæl på arveladers dødstidspunkt.

Der skal tillige betales arveafgift til Norge, såfremt arveladeren ved sin død var norsk statsborger.

Arveafgift skal dog alligevel ikke betales, såfremt afdøde havde bopæl i udlandet på dødstidspunktet, og midlerne er arveafgiftspligtige i udlandet.

Efter svensk ret er der ubegrænset arveafgiftspligt af afdødes globale formue, såfremt afdøde ved sin død havde bopæl i Sverige eller varigt ophold i Sverige. Kravet om varigt ophold i Sverige er strenge ved arveafgiftsbeskatningen end ved indkomstbeskatningen.

Ubegrænset arveafgiftspligt gælder også i tilfælde, hvor en svensk statsborger eller en ægtefælle til en svensk statsborger er flyttet fra Sverige mindre end 10 år før dødsfaldet.

I Finland blev der med virkning fra 1.1.1996 gennemført nye regler om subjektiv arve- og gaveafgiftspligt, hvilke regler i betydelig grad har udvidet skattepligten.

Ubegrænset arveafgiftspligt gælder ifølge AGL 4,1 §, når arveladeren eller arvingerne på dødstidspunktet havde bopæl i Finland, jf. nærmere den finske nationalrapport, afsnit 5.3.

5.3.2 Begrænset bo- eller arveafgiftspligt

Efter dansk ret skal der betales boafgift af fast ejendom i Danmark inclusive tilbehør samt af aktiver hørende til et fast driftssted i Danmark, selv om afdøde på dødstidspunktet ikke havde hjemting i Danmark.

Efter norsk ret skal der betales arveafgift, uanset at arvelader ikke havde bopæl i Norge ved sin død, og uanset om han var norsk statsborger, af visse aktiver. Dette gælder for følgende aktiver : fast ejendom i Norge og aktiver hørende til et fast driftssted i Norge. Aktier i den virksomhed, der har fast driftssted i Norge, er ikke omfattet af afgiftspligten.

Efter svensk ret kan der blive spørgsmål om arveafgiftsbeskatning, selv om reglerne om ubegrænset arveafgiftspligt ikke kan finde anvendelse. Dette gælder først og fremmest for fast ejendom i Sverige og for erhvervsaktiver hørende til et fast driftssted i Sverige. Også in-direkte ejendomsret til virksomhedsformue via aktier i et svensk aktieselskab er omfattet af arveafgiftspligten. Dette gælder af praktiske grunde kun ejendomme, der efterlades af svenske statsborgere.

Selv om både arvelader og arvinger ved arveladers død havde bopæl i udlandet, gælder efter finsk ret, at der skal betales arveafgift af fast ejendom i Finland samt af aktier eller andel i sammenslutninger, såfremt aktiver i disse for mere end 50 pct.'s vedkommende udgøres af fast ejendom i Finland.

5.3.3 Dobbeltbeskatning

5.3.3.1 Intern ret

Efter dansk ret indrømmes der efter boafgiftslovens § 15 credit for udenlandske afgifter, der er betalt til fremmed stat af aktiver, der er beliggende eller beroende der.

Efter norsk ret lempes der efter exemptionsmetoden. Dette indebærer, at hvis det godtgøres, at der er betalt afgift i bopælslandet, skal der ikke betales arveafgift i Norge.

Efter svensk ret kan der ske fritagelse eller nedsættelse af arveafgift ved henvendelse til Kammarkollegiet. Lempelse sker efter et ordinært creditprincip.

Efter finsk ret kan der lempes efter et ordinært credit-princip, idet dog credit dog al-drig kan foretages i arveafgift af faste ejendomme i Finland og fastighetsaktier i Finland.

5.3.2.2 Dobbeltbeskatningsaftaler

Danmark har kun indgået dobbeltbeskatningsaftale om lempelse af dobbeltbeskatningen af arv med få lande. Mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige er der indgået en multi-laterel dobbeltbeskatningsaftale. Aftaler er tillige indgået med Italien, Schweiz, Tyskland og USA.

Norge har ud over den nordiske multilaterale dobbeltbeskatningsaftale indgået aftaler med USA og Schweiz.

Sverige har ud over den nordiske multilaterale indgået dobbeltbeskatningsaftaler med Belgien, Israel, Italien, Holland, Schweiz, Spanien, Sydafrika, Ungarn, Østrig, Frankrig, Storbritanien og Nordirland, Tyskland og USA.

Ud over den nordiske aftale har Finland indgået dobbeltbeskatningsaftaler med USA, Frankrig, Holland og Schweiz.

5.4 Subjektiv skattepligt for gaver og arveforskud

Efter dansk ret er der ubegrænset gaveafgiftspligt for gaver, hvis enten giver eller gavemodtager har hjemting i Danmark på gaveoverdragelsestidspunktet, jf. boafgiftslovens § 25, 1. pkt.

Reglerne adskiller sig fra reglerne om boafgiftspligt, idet det her var eneafgørende, hvor arveladeren havde hjemting på dødstidspunktet.

Selv om hverken giveren eller gavemodtageren havde hjemting i Danmark på gave-tidspunktet, skal der alligevel betales gaveafgift i Danmark, hvis gaven består i fast ejendom beliggende i Danmark eller formue hørende til et fast drifts-sted i Danmark, jf. boafgiftslovens § 25, 2.pkt.

Dobbeltbeskatningslempelse sker internretligt efter et creditprincip, jf. boafgiftslovens § 29.

Dobbeltbeskatningsaftaler vedrørende lempelse af gaveafgift har Danmark kun indgået med de nordiske lande, Tyskland og USA.

Efter norsk ret er reglerne om subjektiv gaveafgiftspligt identiske med reglerne om subjektiv arveafgiftspligt.

Ved lempelse af dobbeltbeskatningen gælder for så vidt angår arv et exemptionsprincip, hvorimod der for så vidt angår gaver gælder et credit-princip.

Efter svensk ret er afgiftspligten siden 1989 knyttet til giverens forhold i stedet for til gavemodtagerens forhold. Der gælder de samme principper som ved arv.

Også for så vidt angår begrænset afgiftspligt gælder de samme regler som ved beskatningen af arv. Der gælder dog den udvidelse i forhold til reglerne om beskatning ved arv, at afgiftspligten af andel i svenske aktier m.v. både gælder, når giveren og gavemodtageren er svensk statsborger.

For så vidt angår dobbeltbeskatningslempelse gælder de samme regler ved arv og gaver. Enkelte af de af Sverige indgåede dobbeltbeskatningsaftaler omfatter kun afgift af arv og ikke afgift af gaver, jf. nærmere den svenske nationalrapport, afsnit 5.5.

Efter finsk ret gælder de samme regler i princippet de samme regler for gaver, som gælder for arv.

For så vidt angår afgift af gaver har Finland kun indgået dobbeltbeskatningsaftaler med de nordiske lande og med Grækenland vedrørende afgift af fast ejendom.

5.5 Reformplaner

Der er ikke i Danmark aktuelle planer om at ændre reglerne om subjektiv bo- og gaveafgiftspligt.

I Norge er det i NOU 2000. 8 foreslået, at statsborger-skab forlades som kriterium for afgiftspligt.

Reglerne foreslås i stedet herfor udvidet med en regel om fortsat afgiftspligt i 5 år efter fraflytning fra Norge. Endvidere foreslår udvalget, at credit-metoden skal anvendes i stedet for exemptionsmetoden, når der er tale om afgift af arv.

I Finland er der ikke aktuelle palner om at ændre regler-ne om subjektiv arve- og ga-veafgiftspligt.

6. Formueskat

I Danmark er formueskatten ophævet.

Der skal fortsat betales formueskat i de andre nordiske land, hvilket kan have den negative indflydelse på gennem-førelsen af et generationsskifte, at muligheden for at opbygge en kapital til at betale generationsskifteskatterne med van-skelig-gøres.

I Norge 10) er der mange fortalere for, at formueskatten skal ophæves.

7. Særlige generationsskiftemodeller

Det synes at være specielt for Danmark, at der er udviklet og anvendes mange forskellige generationsskiftemodeller I 6) for at tage brodden af de skatter og afgifter, der skal erlægges i forbindelse med gennemførelsen af et generationsskifte.

Det kan måske ses som et udtryk for, at generations-skifteskatternes belastning ved gennemførelse af generations-skifter i Danmark er større end de tilsvarende skatters be-lastning ved gennemførelsen af generationsskifter i de andre nordiske lande.

8. Afslutning

Som det er omtalt i afsnit I, vil arve- og gaveafgiftsbeskat-ningen som en følge af internatio-naliseringen formentlig komme til at spille en mere og mere frem-trædende rolle for gennem-førelsen af generationsskifter.

Generalrapportøren - professor F. Sonneveldt - til skatte-konferencen i Maastricht i juni 2000 arrangeret af European Association of Tax Law Pro-fessors om emnet "Avoidance of mutiple inheritance taxation within Europe", jf. hans general-rapport i EC Review 2001/2 p. 81 ff, kan da også konkludere, at der til løsning af dobbelt-beskatningsproblemerne vedrørende arvemidler og gaver var behov for dels bedre unila-terale gælder til lempelse af dobbeltbe-skatningem samt ind-gåelse af langt flere dobbeltbeskatningsaf-taler vedrørende arvemidler og gaver.

Dette anser han imid-ler tid ikke for at være tilstrække-ligt til at løse problemerne. Hertil vil det yderligere kræves, at der sker en harmonisering ikke blot af beskatningsreglerne, men tillige af skifte- og arvereglerne i de enkelte lande.

Christer Silfverberg har for nylig i en artikel ("The Impact of EC Law on Inheritance and Gift Taxation") i Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, 2001 p. 237 ff i anledning af dennes 65 års fød-selsdag diskuteret spørgsmålet, om visse af reglerne om gave- og arveafgift er for-enelige med de grundlæggende økonomi-ske frihedsrettigheder i EF-traktaten. Spørgsmålet har endnu ikke været forelagt for EF-domstolen. Men det er forment-lig kun et spørgsmål om tid, før det vil ske.

Noter:

- 1) Seminaret var til dels en generalprøve for generalrapportøren - professor Thøger Nielsen - til IFA-kongressen i København i 1979 om emnet "The taxation of transfers of family-held enterprises on death or inter vivos", jf. Thøger Niensens generalrapport i Cahiers de droit fiscal international, Volume LXIVa, 1979 p.15 ff.
- 2) Jf. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXb, 1985.
- 3) jf. IFA Yearbook 1985 p. 92.
- 4) Se hertil Michael Lang m.fl. i Multilateral Tax Treaties, 1998 p. 102
- 5) Emnet for genstand for en skattekonference afholdt i Stockholm i juni 1999, jf. Bertil Wi-man (ed.), Taxation of small enterprises and medium sized enterprises - National reports presented at the Stockholm School of Economics June 10-12, 1999.
- 6) Se F. Sonneveldt, EC tax Review 2001/2 p. 81 ff.
- 7) Se også Aage Michelsen i Festskrift til Finn Taksøe-Jensen - Generations-skifte i ret og praksis, 1999 p. 254 ff ("Hvor er det bedst at dø?").
- 8) Se Christer Silfverberg i Liber Amicorum Sven-Olof Lodinm 2001 p. 237 ff. Wilhelm H. Wacker, Inter-nationales Steuerrecht 1998/2 p. 33 ff rejser spørgsmålet om "Europäisierung der Erbschaftssteuer".
- 9) Jf NOU 2000. 8 p. 182, hvor det bla. nævnes, at i Canada beskattes afdøde, som om han havde realiseret sine ejendele, før han døde.
- 10) Jf. f.eks. Ivar Hobbelhagen, Skatterett 2001/2 p. 97 ff.