

Det skatteretlige familiebegreb

- hvornår er man i familie med hinanden inden for skatteretten?

af

lektor Susanne Pedersen

1. Indledning

En familiekreds bliver almindeligvis opfattet som det, man inden for skatteretlig terminologi kalder »interesseforbundne parter«. Det er i langt de fleste tilfælde heller ikke helt forkert at opfatte en familiekreds som en personkreds med fælles interesser. Den fælles interesse kan komme til udtryk på mange måder. Inden for skatteretten kan en kreds af familiemedlemmer dels have en interesse i at minimere familiens samlede skattebetaling, dels et ønske om at overdrage aktiver mellem hinanden uden skattemæssige konsekvenser, eller i hvert fald med begrænset skattemæssige konsekvenser.

Jeg har med vilje endnu ikke forsøgt at præcisere, hvad man forstår ved en familiekreds, men alene lade det stå til læserens almindelige opfattelse, at der er tale om personer, der på en eller anden måde er slægtsmæssige forbundne. Det skyldes bl.a., at det netop er denne artikels formål at se nærmere på, hvad man inden for skatteretten forstår ved en familiekreds. Det skal imidlertid allerede på nærværende sted fastslås, at der inden for skatteretten ikke kun findes *ét* familiebegreb, men derimod flere. Artiklen vil som det antydes ikke være en udtømmende gennemgang af alle skatteretlige regler, hvori der indgår familierelationer, men alene en form for oversigt over de væsentligste familierelationer i udvalgte skatteregler.

2. Slægtskab i familie- og arveretten

Inden en nærmere behandling af hvornår man betragtes som en familiekreds i skatteretten, vil der som en kort indledning blive opridset, hvorledes man inden for familie- og arveretten opdeler en familiekreds i slægtskabsforhold.

Slægtskabet mellem personer kan opdeles i den rette linie - også benævnt som den ret op- og nedstigende linie - og i sidelinie.¹

¹ Jf. f.eks. *Finn Taksø-Jensen: Person-, familie-, arve- og skifteret*, 27. udvidede udgave af *Borgerlig Ret 2* (1991) p. 75 f. (Herefter: *Finn Taksø-Jensen: Person-, familie-, arve- og skifteret*).

Den rette linie, det vil sige ret op- og nedstigende linie foreligger, når der er tale om slægtskab, hvor en person nedstammer fra en anden. Ret opstigende linie foreligger i forholdet til forældre, bedsteforældre, oldeforældre etc., og ret nedstigende linie foreligger i forholdet til børn, børnebørn, oldebørn etc.

Sidelinie foreligger i de tilfælde, hvor personer er slægtsmæssig forbundne uden at nedstamme fra hinanden, men ved at man nedstammer fra samme person. Det vil sige, at man har fælles ophav. Slægtskab i sidelinie foreligger mellem søskende, mellem mostre/fastre/morbrødre/farbrødre og nevøer/niecer samt mellem fætre og kusiner. Hvor beslægtede familiemedlemmerne i sidelinien er, afgøres efter om familiemedlemmerne befinder sig i samme afstand fra det fælles ophav målt efter antallet af fødsler. Man taler her om lige eller ulige sidelinie. Forholdet mellem søskende og forholdet mellem fætre/kusiner er lige sidelinie, hvorimod forholdet mellem en moster og niece er ulige sidelinie.²

Inden for arveretten opdeler man derefter slægtskabet i arveklasser efter, hvor tæt slægtskabet er.³ Denne opdeling i arveklasser vil ikke blive nærmere omtalt, men der henvises til den i noten anførte litteratur.

I den familieretlige litteratur anvendes også udtrykket »svogerskab« som betegnelse for relationen mellem en ægtefælle og den anden ægtefælles slægtninge. Svogerskab omfatter således forholdet mellem svigerforældre og -børn samt mellem svogre og svigerinder, men også mellem f.eks. en mand og hans stedsøn.⁴

Den omstændighed, at to personer af hvert sit køn indgår et gyldigt ægteskab⁵, har bl.a. den konsekvens, at der ved ægteskabets indgåelse stiftes et familieforhold, uden at der - som altovervejende hovedregel⁶ - forud for ægteskabet bestod et slægtskabsforhold mellem ægtefællerne. Registreret partnerskab indgået mellem 2 personer af samme køn har som hovedregel samme retsvirkninger som et ægteskab.⁷

Disse familie-/arveretlige betegnelser for familierelationer vil blive anvendt i den efterfølgende gennemgang af de skatteretlige regler til angivelse af familie-/slægtskabsforholdet i de enkelte familiebegreber.

² Jf. *Finn Taksøe-Jensen: Person-, familie-, arve- og skifteret* p. 76.

³ Se hertil f.eks. *Hans Viggo Godsk Pedersen, Familie- og arveret*, 3. udgave (1996) p. 137 f. (Herefter: *Hans Viggo Godsk Pedersen: Familie- og arveret*), *Irene Nørgaard m.fl.: Arveret*, 3. udgave (1998) p. 11 ff. (Herefter: *Irene Nørgaard m.fl.: Arveret*).

⁴ Jf. *Finn Taksøe-Jensen: Person-, familie-, arve- og skifteret* p. 76 f.

⁵ Vedrørende de nærmere betingelser for indgåelse af et gyldigt ægteskab, se *Finn Taksøe-Jensen, Person-, familie-, arve- og skifteret* p. 79 ff.

⁶ I ægteskabslovgivningen findes der særlige regler for, hvor tæt slægtskabet mellem ægtefæller må være. Se hertil f.eks. *Finn Taksøe-Jensen: Person-, familie-, arve- og skifteret* p. 76 f.

⁷ Se nærmere herom f.eks. *Hans Viggo Godsk Pedersen: Familie- og arveret* p. 20 f.

3. Det skatteretlige familiebegreb

3.1 Begrebet »nærtstående«

I flere bestemmelser i skattelovene findes begrebet »nærtstående«. Begrebet findes i følgende lovbestemmelser:

- afskrivningslovens § 25, stk. 7
- afskrivningslovens § 39, stk. 2
- kildeskattelovens § 2, stk. 9
- ligningslovens § 16, stk. 5 og 6
- ligningslovens § 16 H, stk. 1
- selskabsskattelovens § 2, stk. 5
- selskabsskattelovens § 32, stk. 1.

I bestemmelserne, hvor begrebet findes, defineres nærtstående som:

»Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.«

Som det fremgår af ovenstående definition, er man for det første »nærtstående« i skatteretlig forstand, såfremt man er skatteyderens ægtefælle. Fraseparerede/-skilte ægtefæller er ikke omfattet. I familie-/arveretlig henseende betragtes ægtefælle som tilhørende den nærmeste familie⁸ og en naturlig følge af reglerne om ægteskabets retsvirkninger.⁹

For det andet anses man skattemæssigt som »nærtstående«, såfremt man er skatteyderens forældre eller bedsteforældre, skatteyderens barn eller barnebarn. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Denne del af familiekredsen svarer til det slægtskabsforhold, der inden for familie-/arveretten betegnes som den ret op- og nedstigende linie.¹⁰ Også i arveretlig henseende sidestilles adoptionsforhold med ægte slægtskabsforhold.¹¹ Derimod sidestilles stedbarnsforhold i almindelighed ikke med ægte slægtskabsforhold i arveretlig henseende,¹² men er omfattet af den familiekreds, der inden for familieretten betegnes som svogerskab, jf. afsnit 2 ovenfor.

⁸ Jf. arvelovens § 6 og § 7.

⁹ Jf. lovbekendtgørelse nr. 37 af 5. januar 1995 om ægteskabets retsvirkninger.

¹⁰ Jf. f.eks. *Finn Taksøe-Jensen*: Person-, familie-, arve- og skifteret p. 75.

¹¹ Jf. f.eks. *Hans Viggo Godsk Pedersen*: Familie- og arveret p. 139 f. og *Irene Nørgaard m.fl.*: Arveret p. 17 ff.

¹² Jf. *Finn Taksøe-Jensen*: Person-, familie-, arve- og skifteret p. 151.

For det tredje er man nærtstående med skatteyderen, såfremt man er gift med skatteyderens barn eller barnebarn (svigerbarn). Tilsvarende som ovenfor må der her alene være tale om ikke fraseparerede/-skilte ægtefæller til barn eller barnebarn. Familieforholdet kan således betegnes som et svogerskabsforhold, jf. afsnit 2 ovenfor.

Endelig er dødsboer efter den i bestemmelserne omfattede familiekreds også omfattet.

Som det ses af ovenstående, er der tale om et forholdsvis bredt familiebegreb.

Man kan stille det spørgsmål, hvad formålet med at operere med et nærtstående begreb i de nævnte lovbestemmelser er?

I *afskrivningslovens* § 25, stk. 7 kan der ikke afskrives på udgifter til anskaffelse og forbedringer af bygninger opført på lejet grund, hvis der ved lejemål mellem *nærtstående* ikke består en reel risiko for opsigelse af lejemålet.

Tilsvarende kan der iht. *afskrivningslovens* § 39, stk. 2 ikke afskrives på udgifter til ombygning, forbedring eller indretning af lejede lokaler, når der ved lejemål mellem *nærtstående* ikke er en reel risiko for opsigelse af lejemålet.

I den vedtagne afskrivningslov (den nye afskrivningslov)¹³ var den særlige regel om nærtstående i hhv. afskrivningslovens § 25 og § 39 ikke medtaget. Bestemmelserne om nærtstående blev imidlertid indsat i forbindelse med justering af den nye afskrivningslov¹⁴. Ifølge bemærkningerne¹⁵ til ændringerne til afskrivningslovens § 39 i lovforslag nr. L 85 havde det været praksis inden den nye afskrivningslov, at der ikke kunne foretages afskrivning efter reglerne om lejede lokaler, hvor der på grund af nær økonomisk forbindelse mellem ejer og lejer ikke var reel risiko for opsigelse af lejemålet, f.eks. i tilfælde, hvor der var tale om lejemål mellem nære familiemedlemmer, jf. TfS 1990.239 LSR. I bemærkningerne til ændringsforslaget til afskrivningslovens § 25 anføres, at *»det er ikke kommet til udtryk i bestemmelsen, at afskrivning på udgifter til ombygning og forbedring i tilfælde, hvor der er tale om lejemål mellem nære familiemedlemmer, skal afskæres. I tilfælde, hvor forældre udlejer lokaler til børn, er det ikke indlysende, at den ene part har en bestemmende indflydelse på den anden part. Det foreslås derfor at ændre bestemmelsen således, at det udtrykkeligt fremgår, at der heller ikke kan afskrives ved lejemål mellem nærtstående.«*¹⁶

Der er således tale om en lovfæstelse af en allerede eksisterende praksis, hvor man vil sikre, at familiemedlemmer ikke udnytter afskrivningsreglerne i en sammenhæng, hvor reglerne ikke var tiltænkt.

¹³ Lov nr. 433 af 26. juni 1998.

¹⁴ Lov nr. 958 af 20. december 1999 (Lovforslag nr. L 85).

¹⁵ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 23 i lovforslag nr. L 85, FT 1999/2000 Tillæg A sp. 2216 ff.

¹⁶ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 20 i lovforslag nr. L 85, FT 1999/2000 Tillæg A sp. 2216 ff.

*Kildeskattelovens § 2, stk. 9 og selskabsskattelovens § 2, stk. 5*¹⁷ indeholder en regel der fastlægger, at der ikke foreligger fast driftssted og dermed begrænset skattepligt, hvis der i Danmark udelukkende udøves salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne. I bestemmelsen anføres, at det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed *nærtstående person*, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 1, 4. og 5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes *nærtstående* eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 1, 3. pkt., af denne kreds af personer, *nærtstående*, fonde og truster eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Det ses, at der også her er tale om en værnsregel, hvor man vil modvirke udnyttelse af reglen (f.eks. via opsplitting af salgsfunktionerne), ved at den udenlandske erhvervsdrivende - eller en hermed *nærtstående person*, eller fond eller trust stiftet af hvervgiveren, eller et selskab som kontrolleres af den erhvervsdrivende, dennes *nærtstående* mm. - i forbindelse med repræsentantens salg udøver nogen form for erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, hvad enten der er tale om salgsvirksomhed eller anden virksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.¹⁸

Ligningslovens § 16 H, stk. 1 og selskabsskattelovens § 32, stk. 1 opregner den kreds af personer og selskaber mv., der er omfattet af de særlige regler om CFC-beskatning¹⁹ - tvungen sambeskatning. Afgørende er bl.a., om den skattepligtige i fællesskab med *nærtstående* kontrollerer eller har væsentlig indflydelse på et udenlandsk selskab. Bestemmelserne om *nærtstående* er indsat ved lov nr. 487 af 12. juni 1996.²⁰ *Nærtstående* er også i relation til disse regler indsat for at undgå, at fysiske personer kan omgå reglerne ved at lade familiemedlemmer direkte eller indirekte eje aktiekapitalen eller besidde stemmerne i det udenlandske finansielle selskab.

Ligningslovens § 16, stk. 5 og 6 omhandler de særlige regler for beskatning af personalegoder bestående i sommerbolig og lystbåd, der er stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Den skattepligtige værdi af de nævnte goder nedsættes i forhold til antallet af dage, goderne er stillet til rådighed for eller udlejet til andre personer end

¹⁷ Bestemmelserne er indsat ved lov nr. 237 af 2. april 1997 (lovforslag nr. L 119 FT 1996/1997 Tillæg A sp. 2778 ff.

¹⁸ Jf. også bemærkningerne til § 1, nr. 2 og § 3, nr. 2 i lovforslag nr. L 119 FT 1996/1997 Tillæg A sp. 2778 ff.

¹⁹ CFC står for Controlled Foreign Company.

²⁰ Jf. lovforslag nr. L 118 FT 1995/1996 Tillæg A sp. 2726 ff.: § 1, nr. 10 fsva. ligningslovens § 16 H, stk. 1 og § 2, nr. 2 fsva. selskabsskattelovens § 32, stk. 1.

den ansatte direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønning og disses *nærtstående*. Afgørende for beskatning af værdien af de pågældende goder er således ikke, om godet alene er stillet til rådighed for den ansatte direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønning, men også om goderne er stillet til rådighed for disses nærtstående.

Der er som for de ovennævnte regler også her tale om en værnsregel, der skal sikre, at den af bestemmelserne omfattede personkreds ikke kan undgå beskatning eller blive beskattet af et mindre beløb ved at lade familiemedlemmer benytte eller leje de pågældende goder i stedet for skatteyderen selv.

Sammenfattende kan det fastslås, at alle de nævnte bestemmelser, hvor nærtstående begrebet indgår, er udtryk for værnsregler. Det vil sige, at nærtstående begrebet bruges til, at skatteyderen ikke skal kunne omgå eller udnytte de nævnte skattemæssige regler, således at skatteyderen opnår en bedre retstilling, end hvis man ikke tog den nævnte familiekreds i betragtning.

3.2 Familiebegrebet i successionsreglerne

En andet familiebegreb findes i de forskellige regler om skattemæssig succession mellem familiemedlemmer.

I reglerne for skattemæssig succession i levende live for så vidt angår hovedaktionæraktier - aktieavancebeskatningsloven § 11²¹, stk. 1, nr. 1 - og for så vidt angår en erhvervsvirksomhed - kildeskattelovens § 33 C²² - er den successionsberettigede familiekreds defineret som:

»Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn eller søskendes børnebørn. Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.«

Udover de ovennævnte successionsregler, findes der generelle successionsregler mellem ægtefæller i kildeskattelovens § 26 A, stk. 2 og § 26 B. Betingelse for anvendelse af successionsreglerne i kildeskattelovens § 26 A og § 26 B er, at ægtefællerne er samlevende på overdragelsestidspunktet, jf. kildeskattelovens § 4.²³

²¹ Indsat ved lov nr. 763 af 14. december 1988 (Lovforslag nr. 51 af 11. oktober 1988, FT 1988/1989 Tillæg A sp. 1493 ff.)

²² Indsat ved lov nr. 763 af 14. december 1988 (Lovforslag nr. 51 af 11. oktober 1988, FT 1988/1989 Tillæg A sp. 1493 ff.)

²³ Udover at kildeskattelovens § 26 A og § 26 B kan betragtes som gunstige regler, idet overdragelse af formuegoder mellem ægtefæller ikke udløser beskatning, skal reglerne også ses som værnsregler, som skal forhindre, at ægtefællerne ikke udnytter deres økonomiske interessefællesskab til skattetænkning, f.eks. ved at overdrage et afskrivningsberettiget aktiv til en ægtefælle for at opnå et forhøjet afskrivningsgrundlag, jf. Lida Huldgaard m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 9. udgave (2000) p. 612.

I henhold til dødsboskattelovens § 36, stk. 1 kan fysiske personer succedere i et dødsbos skattemæssige stilling, såfremt dødsboet ikke er fritaget for beskatning efter dødsboskattelovens § 6. I dødsboskattelovens § 37, stk. 1 er det præciseret, at:

*»Udloddes der værdier, der overstiger modtagerens andel i boet, kan udlodning med succession efter § 36, stk. 1, med hensyn til den fulde værdi kun ske, hvis modtageren er **arveladerens efterlevende ægtefælle, barn, barnebarn, bror eller søster, brors eller søsters barn eller barnebarn. Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.**.....« (Min fremhævning)*

Familiekredsen omfattet af de særlige successionsregler i dødsboskatteloven er således identisk med familiekredsen ved succession i levende live.

Familiekredsen i successionsreglerne omfatter - udover ægtefælle - det man inden for familie- og arveretten betegner som den ret nedstigende linie, den lige og ulige sidelinie samt svogerskab. Svogerskabet i successionsreglerne omfatter dog kun stedbørn og ikke svigerbørn.²⁴

I bemærkningerne til kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 og aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 1 anføres som begrundelse for den valgte familiekreds, at *»i praksis sker testamentariske begunstigelser typisk til familien, og det er derfor den, der benytter de gældende regler om succession ved arv. Ved udformningen af en successionsordning med udgangspunkt i dødsboskattereglerne er det derfor nærliggende at indrømme successionsadgang til familien, og det foreslås i overensstemmelse hermed, at børn, børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn kan succedere.«²⁵*

Formålet med successionsreglerne er at lette generationsskifte i levende live og ved død, ved at overdragelsen af de af bestemmelserne omfattede formuegoder ikke udløser beskatning hos overdrageren på overdragelsestidspunktet, men at erhververen succederer i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelses-sum, afskrivningsgrundlag mv., således at der først sker beskatning, når det pågældende formuegode sælges af erhververen (familiemedlemmet).

Successionsreglerne må således i modsætning til de i afsnit 2.1. nævnte regler, som generelt var værnsregler, betragtes som skattebegunstigende regler.

3.3 Personkredsen ved afgørelsen af det skatteretlige hovedaktionærbegreb

²⁴ Svigerbørn vil dog også kunne få de relevante formuegoder overdraget, uden at overdragelsen udløser beskatning - blot ikke direkte - men ved at formuegodet først overdrages til barnet med skattemæssig succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 eller dødsboskattelovens § 37, stk. 1, hvorefter barnet overdrager formuegodet til sin samlevende ægtefælle iht. reglerne om succession mellem ægtefæller i kildeskattelovens § 26 A eller § 26 B.

²⁵ Jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 51 af 11. oktober 1988, FT 1988/1989 Tillæg A sp. 1493 ff.

I aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4 findes en definition på det skatteretlige hovedaktionærbegreb.²⁶ Når det skal afgøres, om en skatteyder har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller rådet over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi og dermed er hovedaktionær, skal, jf. stk. 3, 1. pkt., endvidere medregnes aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges:

»Ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold.«

Videre i stk. 3 er anført, at aktier tilhørende en tidligere ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds og aktier, som en nuværende ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds har afstået før ægteskabets indgåelse, ikke skal medregnes.²⁷

Den omfattede familiekreds er den i familie-/arveretten betegnede ret op- og nedstigende linie. Der er således ikke medtaget familiemedlemmer fra sidelinien (dvs. søskende og søskendes børn mv.). Derimod er svogerskab i egenskab af svigerbørn og stedbørn omfattet.

Hovedaktionærbegrebet bruges navnlig til at afgrænse de tilfælde, hvor en person i kraft af sin egen - evt. sammen med en nærmere defineret person-/selskabskreds - aktie-/stemmebesiddelse har en så betydningsfuld indflydelse i selskabet og på dets beslutninger, at personen skal være omfattet af de særligt skærpende beskatningsregler. Hvis man ikke havde reglen om, at nærmere bestemte familiemedlemmers aktie- og stemmebesiddelser også skulle medregnes, når man skulle afgøre, om der var tale om et hovedaktionærforhold, ville skatteyderen kunne omgå hovedaktionærbestemmelserne ved at lade familiemedlemmer besidde aktier/stemmer i stedet for ham selv, men hvor han som følge af interessefællesskabet mellem familiemedlemmer rent faktisk besad den afgørende indflydelse i selskabet.

Det vil sige, at der er tale om en værnsregel.

3.4 Personkredsen i boafgiftsloven

I boafgiftsloven § 1, stk. 2 er opregnet den personkreds, som ikke skal betale tillægsboafgift af værdier, som en afdød person efterlader sig:

²⁶ Udover henvisningen til hovedaktionærbegrebet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 1 henvises der forskellige steder i skattelovgivningen til hovedaktionærbegrebet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4. Det gælder f.eks. i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, kursgevinstlovens § 30, stk. 4, ligningslovens § 16 A, stk. 10 og 16 B, stk. 1, pensionsbeskatningslovens § 19 D, stk. 1, og indirekte (via henvisning til ligningslovens § 16 A, stk. 1) i skattekontrollovens § 7 C, stk. 1. Det betyder, at når man inden for skatteretten anvender udtrykket »hovedaktionær«, så forstås det generelt som aktionærer omfattet af definitionen i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4.

²⁷ Ifølge praksis kan en frasepareret/-skilt ægtefælle alene have hovedaktionærstatus i et selskab i kraft af sin egen og/eller sin tidligere ægtefælles aktiebesiddelser, men derimod ikke i kraft af sin tidligere svigerfamilies aktiebesiddelser, jf. TfS 1991.301 LSR. Se også LV 2000 S.G.2.2.4.

- »a) afdødes afkom, stedbørn og disses afkom,
- b) afdødes forældre
- c) afdødes barns eller stedbarns ikke fraseparerede ægtefælle, uanset om barnet eller stedbarnet lever eller er afgået ved døden,
- d) personer, der har haft fælles bopæl med afdøde i de sidste 2 år før dødsfaldet, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med afdøde i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl er ophørt alene på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
- e) afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle,
- f) plejebørn, der har haft bopæl hos afdøde i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos afdøde sammen med plejebarnet.«

Personkredsen, som inden for den i bestemmelsen anførte beløbsgrænse kan modtage afgiftsfrie gaver, er opregnet i boafgiftslovens § 22, stk. 1:

- »a) afkom, stedbørn og deres afkom
- b) afdødt barns eller stedbarns efterlevende ægtefælle
- c) forældre
- d) personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
- e) plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet, og
- f) stedforældre og bedsteforældre.«

Endvidere kan der iht. boafgiftslovens § 22, stk. 2 inden for den i bestemmelsen anførte beløbsgrænse gives afgiftsfri gaver til et barns eller stedbarns ægtefælle.

Endelig anføres i boafgiftslovens § 22, stk. 3, at gaver mellem ægtefæller er afgiftsfrie.

Familiekredsen omfattet boafgiftslovens § 1 og § 22 har flere fællestræk, men er ikke helt identiske.²⁸

I begge bestemmelser er børn (udtrykt som afkom), stedbørn og disses afkom omfattet. Afkom er slægtninge i ret nedstigende linie. Afkom omfatter også børn

²⁸ For en nærmere analyse af forskellen i den omfattede personkreds af BAL § 1 og § 22 kan henvises til *Henrik Dam, Rasmus Kristian Feldthusen og Finn Taksø-Jensen: Den favoriserede personkreds ved arv og gave - er de skatteretlige regler løbet af sporet?* Artikel i *Revision og Regnskabsvæsen* nr. 12 2000 p. 18 ff. (Herefter: *Henrik Dam m.fl.: Den favoriserede personkreds ved arv og gave*).

født uden for ægteskab samt adoptivbørn.²⁹ Af slægtninge i ret opstigende linie er forældre, herunder også adoptivforældre, omfattet af begge bestemmelser, hvorimod stedforældre og bedsteforældre alene er omfattet af boafgiftslovens § 22.

Endvidere er svigerbørn i visse tilfælde omfattet.³⁰ I boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra c er svigerbørn omfattet, når der er tale om et barns/stedbarns ikke fraseparerede ægtefælle, uanset om barnet/stedbarnet lever eller er afgået ved døden. I boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra b (barns/stedbarns efterlevende ægtefælle) og boafgiftslovens § 22, stk. 2 (barns/stedbarns ægtefælle) er det ikke præciseret, om betingelsen også her er, at der er tale om en ikke frasepareret ægtefælle. Det fremgår imidlertid af bemærkningerne til § 22³¹, at det er en forudsætning, for at der kan gives afgiftsfri gaver til et svigerbarn, at barnet/stedbarnet og svigerbarnet ikke er separeret eller skilt, og for afgiftsfri gaver til afdødt barns/stedbarns ægtefælle er det en betingelse, at det afdøde barn/stedbarn ikke var separeret eller skilt fra svigerbarnet, da barnet døde. Det vil sige, at svigerbørn, som ikke længere er svigerbørn, da de er blevet separeret fra barnet/stedbarnet, ikke er omfattet af bestemmelserne i boafgiftslovens § 22.³²

Derimod er slægtninge i lige og ulige sidelinie ikke omfattet af hverken boafgiftslovens § 1 eller § 22. Det vil sige, at søskende, nevøer/niecer mv. ikke er omfattet af de lempeligere beskatningsregler - ikke umiddelbart i hvert fald. Udvidelse af personkredsen til også at omfatte personer, der har haft fælles bopæl med arvelader/gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af arven/gaven, også selvom den fælles bopæl på tidspunktet for modtagelse af arven/gaven er ophørt pga. institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig, kan imidlertid få den betydning, at søskende og andre i bestemmelserne ikke direkte anførte slægtninge kan være omfattet, såfremt de opfylder det i bestemmelserne anførte bopælskrav.³³

²⁹ Se endvidere *Henrik Dam m.fl.*: Den favoriserede personkreds ved arv og gave p. 19 f.

³⁰ For en nærmere afgrænsning af og diskussion om i hvilke situationer svigerbørn er omfattet se *Henrik Dam m.fl.*: Den favoriserede personkreds p. 21 f.

³¹ Jf. lovforslag nr. L 254 af 4. maj 1995, FT 1994/1995 Tillæg A sp. 3828 ff., vedtaget ved lov nr. 426 af 14. juni 1995.

³² Jf. også *Henrik Dam m.fl.*: Den favoriserede personkreds ved arv og gave p. 21 med yderlig henvisning.

³³ Udvidelsen af personkredsen i boafgiftsloven § 22, stk. 1, litra d og e blev indsat ved lov nr. 976 af 17. december 1997 (lovforslag nr. L 52 af 29. oktober 1997, FT 1997/1998 Tillæg A sp. 127 ff.) Ifølge bemærkningerne til lovforslaget ville man ligestille ugifte samlevende og plejebørn med andre nærtstående. I bemærkningerne til lovforslag nr. 52 § 4 anføres, at udvidelsen med den nævnte personkreds er i overensstemmelse med, hvad der gælder på boafgiftsområdet, og at der ikke behøver at være tale om personer, der lever sammen i et ægteskabslignende forhold, men at det også kan være slægtninge, plejebørn, der har fælles bopæl med gavegiver, eller parter i et bofællesskab.

Selvom reglerne i boafgiftsloven har en nær tilknytning til de civile retlige regler om arv, har arvelovens opdeling i arveklasser tilsyneladende ikke været styrende for den personkreds, der er omfattet af de lempeligere beskatningsregler i boafgiftslovens § 1 og § 22.³⁴

Reglerne i såvel boafgiftslovens § 1 som i § 22 må anses at være særligt skattebegunstigende regler for den personkreds, der er omfattet af reglerne.

4. Vurdering af de skatteretlige familiebegreber

Efter ovenstående gennemgang af forskellige familiebegreber i skattelovgivningen kan det konstateres, at begreberne spænder meget bredt for så vidt angår den omfattede kreds af familiemedlemmer, og der generelt ingen sammenhæng er mellem begreberne.

Der har heldigvis været en tendens til i de senere år, at man ikke hver gang, når der f.eks. skal indsættes en værnsregel i en skattelov, »opfinder« et nyt begreb - herunder et familiebegreb - men at man derimod anvender en allerede kendt definition. Det er f.eks. tilfældet med begrebet »nærtstående«. Enten defineres nærtstående direkte i bestemmelsen - og heldigvis ens i de forskellige bestemmelser - som f.eks. i afskrivningslovens § 25, stk. 7 og § 39, stk. 2, eller man henviser til nærtståendebegrebet i ligningslovens § 16 H, stk. 1, f.eks. som det ses i kildeskattelovens § 2, stk. 9 og selskabsskattelovens § 2, stk. 5.

Tilsvarende er det også blevet almindeligt, at når man skal definere en hovedaktionær, så henvises der til begrebet i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4, som f.eks. i ligningslovens § 16 A og § 16 B.

Det, som bl.a. var anledningen til denne artikel, var en undren over denne forskellighed i begreberne afhængig af hvilken skattemæssig situation, der var tale om. Som det ses af ovenstående afsnit, har jeg anført, hvad formålet med den pågældende regel var, og i den forbindelse set i bemærkningerne i lovforslaget til de enkelte bestemmelser. Jeg håbede, at jeg i bemærkningerne kunne finde en nærmere begrundelse for valget af den omfattede familiekreds, altså f.eks. hvorfor søskende er omfattet af nogle regelsæt og ikke af andre. Det har generelt ikke været muligt at finde en konkret begrundelse for afgrænsningen af den valgte familiekreds. Man har typisk i bemærkningerne blot anført den for bestemmelsen relevante familiekreds, og begrundet, hvorfor der i relation til den konkrete bestemmelse skal tages hensyn til den anførte familiekreds. Derimod er der i bemærkningerne ikke anført, hvorfor andre familiemedlemmer ikke er medtaget i den omfattede personkreds.

Nedenfor vil jeg fremhæve nogle af de u hensigtsmæssigheder, jeg finder, der er i de eksisterende familiebegreber i de forskellige skattelove.

Eksempelvis er familiemedlemmer i sidelinien, dvs. søskende og niecer/nevøer medtaget, i de skattebegunstigende regler om succession i levende live og ved død,

³⁴ Se også kritisk hertil *Henrik Dam m.fl.* i artiklen: Den favoriserede kreds ved arv og gave.

men ved afgørelsen af om man er hovedaktionær eller andre situationer, hvor der kan være tale om fordeling af aktier på familiemedlemmer, så er sidelinien, herunder navnlig søskende ikke medtaget. Søskendeforhold kan i relation til hovedaktionærbestemmelsen alene komme til at få en betydning, såfremt det fælles ophav, dvs. forældrene ejer aktier i selskabet, hvor børnene kan blive draget ind i hovedaktionærvurderingen i kraft af forældrenes aktiebesiddelser. Tilsvarende vil man ikke kunne blive omfattet af reglerne om tvungen sambeskatning i kraft af en søster/brors aktiebesiddelser alene. Her er det også egne og forældrenes aktiebesiddelser i det udenlandske selskab, der er afgørende.

I de skattebestemmelser, hvor man bruger nærtstående begrebet, kan man diskutere, om det ikke ville være relevant også at inddrage sidelinien, i hvert fald søskende, i den omfattede familiekreds. I de fleste familier er det dog nok almindeligt, at søskende har et udmærket og nært forhold til hinanden. F.eks. vil man i henhold til de gældende regler kunne leje forretningslokaler i en ejendom ejet af en bror og afskrive på ombygningsudgifter mv. iht. afskrivningslovens § 39³⁵, men derimod ikke hvis ejendommen er ejet af en far eller en søn. For mig at se kan der ikke være den store forskel på det familiemæssige interessefællesskab i en sådan udlejningssituation.

Et andet eksempel, hvor valget af den omfattede personkreds ikke synes begrundet i hensyntagen til familieforhold, er personkredsen i boafgiftsloven. Man kan undre sig over, at den familiemæssige sidelinie (søskende mv.) ikke er omfattet af de særlig lempelige bo- og gaveafgiftsregler i boafgiftsloven. Navnlig boafgiften må siges at have en nær sammenhæng med de arveretlige regler. I følge de arveretlige regler er søskende legale arvinger iht. 2. arveklasse.³⁶ I stedet for i boafgiftsloven at tage udgangspunkt i de arveretlige regler, har man udvidet de særlige lempelige afgiftsregler til at finde anvendelse på personer, som ikke nødvendigvis er slægtsmæssigt forbundne med arvelader/gavegiver. Således kan plejebørn og samlevende f.eks. modtage afgiftsfrie gaver eller arve uden at skulle betale tillægsboafgift. Den udvidede personkreds i boafgiftsloven fører f.eks. til en retstilling, som ikke i enhver henseende findes rimeligt begrundet. Hvis en ugift bror og søster har haft fælles bopæl i mere end 2 år, kan de arve hinanden eller give hinanden gaver og blive beskattet efter de lempelige regler i boafgiftsloven, som gælder for familiemedlemmer i ret op- og nedstigende linie. Hvis de samme ugifte søskende derimod har haft hver sin bopæl, falder de uden for den i boafgiftslovens § 1 og § 22 omfattede personkreds og bliver derimod hårdere beskattet ved arv/gave,

³⁵ Almindeligvis mener jeg ikke, at søskendeforhold kan komme ind under den anden begrænsningsregel, der findes i bestemmelsen, hvorefter der ikke kan afskrives i tilfælde, hvor der som følge af, at den ene part har en bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde. Det var netop begrundelsen, da man i forbindelse med justering af afskrivningsloven indsatte »nærtstående«, at det ikke var indlysende, at den ene part har en bestemmende indflydelse på den anden part, når der er tale om lejemaal mellem nære familiemedlemmer, jf. afsnit 2.1. ovenfor.

³⁶ Jf. f.eks. *Hans Viggo Godsk Pedersen: Familie- og arveret* p. 137.

idet arven/gaven betragtes som en almindelig skattepligtig indkomst, jf. statskattelovens § 4.³⁷

Det faktum, at man i boafgiftsloven er gået så vidt i personkredsen ved at medtage samlevende med arvelader/gavegiver er derimod udtryk for, at man i henseende til beskatning ved arv og gave vil tage højde for den samfundsmæssige udvikling, at mange par i dag ikke er gift, men lever papirløst sammen. At skatte-/afgiftslovgivningen på dette område er mere på forkant med samfundsudviklingen end de civilretlige regler, ved at man politisk har den opfattelse, at man ikke skatte-/afgiftsmæssig skal stilles ringere, hvis man har valgt at leve papirløst sammen, end hvis man har valgt at blive gift eller indgå registreret partnerskab. Dette kan tages som udtryk for et skridt imod en mere tidssvarende tankegang, hvor man i stedet for at tage udgangspunkt i nogle »gammeldags« forestillinger om familiemønstre, tager udgangspunkt i, hvordan forholdene i et moderne samfund er. Men som påpeget ovenfor, kan det imidlertid få nogle uheldige konsekvenser, som kan være svære at argumentere fornuftigt for og overbevise den almindelige skatteyder om rimeligheden af.

I øvrigt kan jeg tilslutte mig de af Henrik Dam m.fl. i artiklen »Den favoriserede kreds ved arv og gave« fremførte anbefalinger om, at der bl.a. bør skabes mere sammenhæng mellem reglerne i arvelovgivning og boafgiftslovgivningen

Når der nu er påpeget nogle af de uhensigtsmæssigheder og den forskelsbehandling af familiemedlemmer som de forskellige definitioner i forskellige skattelove kan føre til, kan man overveje, om man inden for skatteretten burde arbejde hen imod kun at have ét familiebegreb. Det er jeg dog ikke sikker på altid ville være ønskeligt. Det kan stadig være hensigtsmæssigt, at man inden for bestemte områder af skatteretten kan operere med relationsbegreber. Et begreb anvendt konsekvent i alle skatteretlige sammenhænge ville også kunne føre til påpegning af forskellige uhensigtsmæssigheder, bl.a. forstået på den måde, at man rammer personer eller situationer, som reglerne ikke var tiltænkt at ramme. Derimod mener jeg dog nok, at når man opererer med værnsregler, der skal sikre omgåelse af skatteregler, kunne det være lige så berettiget at inddrage familiemedlemmer fra sidelinien - i hvert fald søskende, og måske også søskendes børn - som familiemedlemmer i ret op- og nedstigende linie samt svogerskab. Det vil sige, at man kunne udvide nærtstående- og hovedaktionærbegrebet med den denne del af sidelinien.

Skatteregler og familieband kan være komplicerede, men det fremmer næppe forståelsen, når det ikke er entydigt, hvem man er i familie med inden for skatteretten.

³⁷ For andre uhensigtsmæssigheder ved den gældende afgrænsning af personkredsen i boafgiftsloven se *Henrik Dam m.fl.*: Den favoriserede kreds ved arv og gave.