

Beskatning af ægtefæller

- ved fælles drift af en personligt ejet virksomhed

af

Susanne Pedersen

1. Indledning

Ikke sjældent ses det, at begge i et parforhold er aktive i en virksomhed, som den ene af parterne ejer, eller som de ejer og driver i fællesskab. Der kan være tale om, at parret har samme uddannelse og driver en fælles virksomhed, som f.eks. læger, revisorer og frisører. I sådanne tilfælde vil der ofte være tale om et samarbejde mellem ligeværdige parter, hvor begge yder en lige stor indsats i virksomheden. Der kan også være tale om, at parterne ikke har samme uddannelse, og den indbyrdes arbejdsdeling er således, at det har karakter af, at den ene part driver virksomheden, og den anden part har status som ansat eller medhjælper i virksomheden, som f.eks. læge og sygeplejerske, revisor og kontorassistent. Arbejdsindsatsen - evt. målt i timer - kan også i sidstnævnte tilfælde være næsten det samme for parterne.

Hvis to (eller flere) ikke interesseforbundne parter (her forstået som ægtefæller) med samme uddannelse driver virksomhed sammen, og virksomheden ikke er organiseret som et aktie- eller anpartsselskab, vælges ofte interessentskabsformen. Det gælder også ugifte samlevende, der således vil kunne drive en fælles erhvervsvirksomhed i interessentskabsform på samme vilkår som andre personer, der driver virksomhed sammen. Det har ingen betydning for beskatning af virksomhedens resultat, at interessenterne deler avis efter arbejdstids ophør.

Fra det tidspunkt der indgås ægteskab mellem interessenterne, sker der imidlertid en væsentlig ændring i beskatningen af virksomhedens indkomst og dermed af interessenternes beskatning. Beskatning af virksomhedens overskud sker herefter iht. reglerne i kildeskattelovens (KSL) § 25 A.

Spørgsmålet om den skattemæssige forskelsbehandling af ugifte samlevende og ægtefæller, når parterne sammen driver en erhvervsvirksomhed, har senest været rejst i en sag om et ægtepar, der forud for ægteskabets indgåelse sammen havde drevet frisørsalon i interessentskabsform. De fortsatte virksomheden, efter at de var blevet gift, og klagede over den skattemæssige forskelsbehandling ægteskabsindgåelsen medførte i relation til deres beskatning af virksomhedens resultat, jf. TfS 1998.754 VLD¹

¹ Vestre Landsretsdom af 26. oktober 1998, 11. Afd. B 2526/1996. Tidligere landsskatteretskendelse af 23. august 1996, 651-1223-34 - offentliggjort i TfS 1996.748.

Den konkrete sag har givet anledning til en udvidelse af KSL § 25 A vedrørende beskatning af erhvervsvirksomhed, hvor begge ægtefæller deltager i samme omfang i driften.² Nærmere herom nedenfor i afsnit 2.2.

2. Beskatning af fælles virksomhed, når der er indgået ægteskab

2.1. Gældende beskatningsregler

Ægtefællebeskatningen er en afvejning mellem på den ene side at anerkende, at der er tale om to i princippet selvstændige skattesubjekter, jf. udgangspunktet i KSL § 4, stk. 1, hvorefter »ægtefæller beskattes hver af deres indkomst«, og på den anden side det interessefællesskab, der nødvendigvis vil være mellem ægtefæller, der i større eller mindre udstrækning har fælles økonomi, og en interesse i samlet set at betale så lav en skat som mulig, jf. de forskellige sambeskatningseffekter, der eksisterer, når der er indgået ægteskab.³

Reglerne vedrørende ægtefællers fordeling af overskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed findes som tidligere nævnt i KSL § 25 A.

Udgangspunktet er, at indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, personlige indkomst og kapitalindkomsten, jf. personskattelovens (PSL) §§ 2-4, hos den ægtefælle, der *driver* (min fremhævelse) virksomheden, jf. KSL § 25 A, stk. 1. Det gælder også, selvom virksomheden og de aktiver, der anvendes i driften heraf, tilhører den anden ægtefælles bodel eller særeje.⁴ Kapitalafkast iht. virksomhedsskattelovens (VSL) § 7, der overføres til den skattepligtige, medregnes dog ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og kapitalindkomsten hos den ægtefælle, der har *rådighed* (min fremhævelse) over virksomheden, som nævnt i KSL § 24 A.

Deltager begge ægtefæller i driften af erhvervsvirksomheden, beskattes indkomsten hos den ægtefælle, der i *overvejende grad driver*⁵ virksomheden, og der

² Jf. lov nr. 976 af 17. december 1997. Lovforslag nr. L 52 om ægtefællers fordeling af resultat fra fælles drevet erhvervsvirksomhed og lempelse af beskatning af gaver mellem ugifte samlevende. Fremsat den 29. oktober 1997, FT 1997/1998 Tillæg A sp. 1271/1288, og vedtaget den 16. december 1997, FT 1997/1998 Tillæg C sp. 103. Reglerne finder anvendelse f.o.m. indkomståret 1998.

³ For en nærmere redegørelse af reglerne for beskatning af ægtefæller kan henvises til *Lida Hulgaard* m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 8. udg. kap. 24, *Jens Olav Engholm Jacobsen* m.fl.: Skatteretten 1, 2. udg. afsnit IV kap. 3 samt Ligningsvejledningen 1997 afsnit A.A.4.

⁴ Jf. Ligningsvejledningen 1997 afsnit A.A.4.5.

⁵ I relation til selve indkomstopgørelsen er det den ægtefælle, som anses som rette indkomstmodtager - den der i overvejende grad driver virksomheden - iht. KSL § 25 A, stk. 1, der kan foretage skattemæssige afskrivninger i medfør af KSL § 26 A, stk. 1, og det er også denne ægtefælle, som efter PSL § 3, stk. 2, nr. 1 kan fradrage driftsomkostninger i sin personlige indkomst.

kan vælges mellem beskatning som medarbejdende ægtefælle iht. KSL § 25 A, stk. 3, jf. afsnit 2.1.1. eller bruge reglerne om lønaftale iht. KSL § 25 A, stk. 7, jf. afsnit 2.1.2. for så vidt angår den anden ægtefælle. Endvidere vil der kunne vælges, at virksomhedens resultat skal fordeles mellem ægtefællerne iht. KSL § 25 A, stk. 8, jf. afsnit 2.2.

2.1.1. Medarbejdende ægtefælle ⁶

Betingelserne for, at der kan ske overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle iht. KSL § 25 A, stk. 3 er for det første, at ægtefællerne er samlevende i skattemæssig forstand ved indkomstårets udløb.⁷

For det andet skal ægtefællerne have deltaget i væsentligt omfang i driften af den ene ægtefælles eller begges erhvervsvirksomhed. Denne betingelse må altid anses for opfyldt i tilfælde, hvor ægtefæller driver en fælles virksomhed, og hvor arbejdsindsatsen stort set er den samme. Denne betingelse vil ikke blive nærmere omtalt.⁸

Såfremt ovennævnte betingelser er opfyldt kan der overføres indtil 50 pct. af virksomhedens overskud opgjort efter KSL § 25 A, stk. 4, dog højst 117.300 kr.⁹ til den ægtefælle, der *ikke* i overvejende grad driver virksomheden (= med-arbejdende ægtefælle).

Reglerne i KSL § 25 A, stk. 3 vedrører alene overførsel af overskud til beskatning hos medarbejdende ægtefælle. Såfremt den skattepligtige indkomst i virksomheden er negativ, vil en tilsvarende del af underskuddet ikke blive overført til medarbejdende ægtefælle, men der vil ske modregning af underskuddet iht. reglerne i PSL § 13 eller iht. VSL § 13.

Det overførte beløb til medarbejdende ægtefælle må imidlertid ikke stå i misforhold til ægtefællens indsats i virksomheden.¹⁰

2.1.2. Lønaftale

Som alternativ til reglerne om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle iht. stk. 3, kan ægtefællerne indgå en lønaftale, jf. KSL § 25 A, stk. 7. Såfremt ægtefællerne indgår en lønaftale, betragtes den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden og dermed skal medregne overskuddet fra virksomheden, som arbejdsgiver, mens den anden ægtefælle betragtes som lønmodtager, jf. bestemmelsens 5. og 6. pkt. Det betyder, at pligten til at indeholde og indbetale A-skat efter

⁶ Se i øvrigt vedrørende reglerne om medarbejdende ægtefælle i cir. nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat pkt. 21ff. - herefter cit. cir. nr. 135.

⁷ Hvad der forstås ved samlevende i skattemæssig forstand er fastlagt i KSL § 4, stk. 3-6.

⁸ For en nærmere omtale af denne betingelse kan henvises til cir. 135 pkt. 23.

⁹ Beløbet reguleres hvert år iht. PSL § 20 og udgør i indkomståret 1999 159.600 kr.

¹⁰ Jf. *Lida Hulgaard* m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 8. udg. p. 554.

Kildeskatteloven skal overholdes, og at der skal indeholdes og indbetales AM-bidrag efter lov om Arbejdsmarkedsfonde. Dette er blevet præciseret i bestemmelsens 1. pkt. i forbindelse med ændringen af Kildeskatteloven ved lov nr. 976 af 17. december 1997.

Lønudgiften til ægtefællen bliver således sidestillet med andre lønudgifter i virksomheden, hvilket vil sige, at den betragtes som en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. statsskattelovens (SL) § 6 a. Det betyder også, at der kan udbetales løn til ægtefællen, selvom virksomheden i et indkomstår giver underskud.

Den udbetalte løn må dog ikke stå i åbenbart misforhold til den i virksomheden udførte arbejdsindsats, jf. KSL § 25 A, stk. 7, 4. pkt.

2.1.3. Sammenfatning

De to ovennævnte beskatningsmuligheder stiller krav om, at der tages stilling til, hvem af ægtefællerne, der driver eller i overvejende grad driver virksomheden, og hvem der (alene) skal have status som medarbejdende ægtefælle/ansat.

Dette har bl.a. givet anledning til nogle afgrænsningsproblemer i tilfælde, hvor ægtefællerne har samme uddannelse og har deltaget i virksomheden i samme omfang og som ligeværdige parter. I sådanne tilfælde har udgangspunktet i gældende praksis været, at den ene ægtefælle anses som værende den rette indkomstmottager iht. KSL § 25 A, stk. 1, og den anden ægtefælle anses som medarbejdende ægtefælle eller ansat i virksomheden.

I praksis har man imidlertid anerkendt en (forholdsmæssig) fordeling af virksomhedens indtægter og fælles udgifter i de tilfælde, hvor ægtefæller med samme uddannelse driver *hver* deres selvstændige erhvervsvirksomhed fra fælles lokaler og med fælles ansatte. Som betingelse for en sådan fordeling af indtægter og udgifter er, at ægtefællerne skal sandsynliggøre, at de har *hver deres kundekreds*, og at fordelingen af indtægterne fremgår af regnskaberne. Ofte vil det være u hensigtsmæssigt, eller det kan være vanskeligt/umuligt, eller også har ægtefællerne ikke nogen interesse i at opdele den fælles drevne virksomhed i hver deres kundekreds og lave en tilsvarende fordeling af indtægter/udgifter, således at de kan få den nævnte skattemæssige anerkendelse. Såfremt skattemyndighederne tilsidesætter regnskaberne, har ægtefællerne ingen mulighed for en skønsmæssig fordeling af indtægterne og udgifterne, men den ene ægtefælle bliver anset som rette indkomstmottager i medfør KSL § 25 A, stk. 1, hvorefter den anden ægtefælle kan få overført overskud som medarbejdende ægtefælle i medfør af KSL § 25 A, stk. 3, jf. TfS 1986.352 VLD.¹¹

I den pågældende sag var der tale om et lægeægteskab, som i fællesskab drev en lægepraksis. Der var ikke oprettet en interessentskabskontrakt, men der skete årligt en lighedeling af overskuddet fra praksisen mellem ægteparret. Ægteparret havde fælles patientkreds, hvilket bl.a. skyldtes, at den pågældende lægepraksis i relation til sygeforsikringen var registreret som solopraksis, hvilket betød, at de honorarer, man modtog fra sygesikringen, ikke var udspecificeret på den

¹¹ Jf. Ligningsvejledningen 1997 afsnit A.A.4.5.1.

enkelte ægtefælle, selvom det af de bilag, der var fremsendt til sygesikringen fremgik, hvem af dem der havde udført lægeydelsen. Ægteparret gjorde under sagen gældende, at den pågældende lægepraksis var anskaffet i lige sameje og var drevet ved ligelig arbejdsindsats fra begge parter. Landsretten fandt imidlertid under hensyntagen til det i sagen oplyste, at det ikke var muligt på grundlag af ægteparrets regnskab at dokumentere størrelsen af den enkeltes indtægt, herunder især hustruens, hvorved hendes indkomst ikke kunne anses som erhvervet ved selvstændig virksomhed efter dagældende KSL § 4, stk. 2, litra a, 1. pkt. Landsretten anså derfor, at det måtte være manden, der i overvejende grad drev den pågældende lægepraksis, og at hustruen måtte anses som medhjælpende ægtefælle efter den dagældende KSL § 37 A.

At ægtefællernes fælles virksomhed drives i interessentskabsform, har som udgangspunkt ikke nogen skattemæssig betydning, idet interessentskabsforholdet tilsidesættes skattemæssigt, idet den ene ægtefælle betragtes som værende den, der driver/i overvejende grad driver virksomheden, og den anden ægtefælle er henvist til at anvende reglerne i KSL § 25 A, stk. 3 eller reglerne i KSL § 25 A, stk. 7.¹² Kun i de ovenfor nævnte tilfælde, hvor ægtefællerne kan dokumentere, at de har hver deres kundekreds, og at fordelingen af indtægterne fremgår af regnskaberne, vil interessentskabsformen kunne anerkendes skattemæssigt. Dette blev imidlertid ikke anerkendt i Tfs 1998.754 VLD/Tfs 1996.748 LSR:

I den konkrete sag var der tale om et par, der siden 1989 havde drevet frisørsalon i interessentskabsform. Ifølge interessentskabskontrakten var de pligtige til at stille deres fulde arbejdskraft til rådighed for virksomheden, og overskuddet skulle deles ligeligt imellem dem. Lighedelingen af overskuddet var blevet anerkendt i skattemæssig henseende til og med indkomståret 1991. Det forholdt sig imidlertid således, at interessenterne indgik ægteskab i 1991, hvorefter skattemyndighederne fandt, at resultatet fra virksomheden med virkning fra indkomståret 1992 skulle fordeles i henhold til reglerne om medarbejdende ægtefælle i KSL § 25 A. De to frisører gjorde herefter gældende, at de ikke var omfattet af reglerne i KSL § 25 A, og at reglerne i KSL § 25 A var i strid med EU-retten, hvorefter der blev nedlagt påstand om indbringelse af sagen for EF-domstolen. Til støtte herfor fremførtes bl.a., at bestemmelsen gjorde det mere byrdefuldt for ægtefæller at drive virksomhed i interessentskabsform end for samlevende personer, og at denne forskelsbehandling i praksis typisk ramte den kvindelige part. *Landsretten*, der afsagde særskilt dom i spørgsmålet om forelæggelse for EF-domstolen, bemærkede, at der ikke i EU-regi var vedtaget harmoniseringsregler på området for personbeskatning. Rådets direktiv af 11/12 1986 (88/613/EØF) om anvendelse af princippet om ligebehandling af mænd og kvinder i selvstændige erhverv m.v. indeholdt heller ikke regler om personlig indkomstskat. Herefter, og da KSL § 25 A hverken begrænsede ægtefællers adgang til erhverv eller erhvervsudøvelse eller begrænsede anvendelsen af det nævnte direktiv eller andre EU-retlige regler, var der ikke grundlag for at forelægge spørgsmålet for EF-domstolen.

Af *Landsskatterettens kendelse* fremgik det vedrørende beskatningen af virksomhedens overskud, at ægtefællerne ikke havde tilstrækkelig dokumentation for, at der havde været en sådan opdeling af f.eks. salonens kundekreds, at ægtefællerne havde drevet *hver* (min fremhævelse) deres virksomhed med den konsekvens, at der kunne ske en fordeling af virksomhedens indtægter og udgifter i overensstemmelse med den ovennævnte praksis. Da det fremgik af de opgørelser, der var forelagt Landsskatteretten af skatteydernes repræsentant, at klageren (den mandlige frisør) havde haft lidt flere tidsbestillinger end ægtefællen, fandt 2 retsmedlemmer, herunder retsformanden, at det var med rette, at klageren var anset for den, der

¹² Jf. Ligningsvejledningen 1997 afsnit A.A.4.5.1.

i overvejende grad havde drevet virksomheden, og at der i medfør af KSL § 25 A, stk. 3 med rette var overført det deri angivne maksimumsbeløb til beskatning hos klagerens ægtefælle (den kvindelige frisør). De to andre retsmedlemmer fandt, at da klageren og hans ægtefælle som anført måtte antages at have arbejdet lige meget i interessentskabet (frisørsalonen), skulle indtægten i interessentskabet fordeles ligeligt mellem klageren og hans ægtefælle. Da retsformandens stemme er afgørende i tilfælde af stemmelighed, jf. Skattestyrelseslovens § 20, stk. 5, blev skattemyndighedernes ansættelse stadfæstet, hvorefter ægtefællerne alene kunne anvende KSL § 25 A, stk. 3 ved fordelingen af overskuddet fra frisørsalonen.

Som det ses af ovennævnte afgørelse, er det marginale forskelle i arbejdsindsatsen - og måske tilfældigheder - der afgør, hvem af ægtefællerne, der anses i overvejende grad at drive den fælles virksomhed, og hvem der skal »degraderes« til medarbejdende ægtefælle. Den mandlige frisør havde haft 3.338 tidsbestillinger mod den kvindelige frisørs 3.169, dvs. en forskel på 169 tidsbestillinger inden for et indkomstår, og en forskel i fordelingen af overskuddet på 25.008 kr. Tilsvarende marginale forskel i ægtefællernes arbejdsindsats i den fælles virksomhed gjorde sig gældende i sagen om lægeægtesparret - TfS 1996.352 VLD - jf. ovenfor.

Det ses også, at landsskatteretskendelsen (TfS 1996.748) var en 2-2 afgørelse, hvor retsformandens stemme var den udslagsgivende, hvilket kan tages som udtryk for, at det ikke i enhver henseende er hensigtsmæssigt at skulle afgøre, hvem af ægtefællerne, der i overvejende grad driver virksomheden, når der er tale om stort set samme arbejdsindsats i virksomheden.

Som nævnt tidligere førte sagen bl.a. også til, at man i KSL § 25 A, stk. 8 indførte en tredje mulighed for at fordele resultatet fra en erhvervsvirksomhed, hvor begge ægtefæller deltager i væsentligt og ligeligt omfang i driften af den enes eller begges erhvervsvirksomhed.

2.2. De nye regler i KSL § 25 A, stk. 8 om resultatfordeling¹³

Hensigten med den nye fordelingsregel er, at reglerne skulle være mere fleksible, således at den skattemæssige behandling af ægtefæller i tilfælde, hvor de driver en erhvervsvirksomhed i fællesskab, i videst mulig omfang svarer til den skattemæssige behandling af erhvervsfællesskaber, hvor der ikke er et interessefællesskab. Derudover skulle reglerne i modsætning til reglerne om medarbejdende ægtefælle i KSL § 25 A, stk. 3 give ægtefæller en bedre mulighed for en friere fordeling af virksomhedens overskud, hvorved begge ægtefæller kan udnytte bundfradraget ved

¹³ Reglerne, der finder anvendelse f.o.m. indkomståret 1998, er kun godt ét år gamle, hvilket betyder, at de primære kilder til afsnittet er lovforslaget - L 52 af 29. oktober 1997 - med tilhørende bemærkninger samt Skatteministeriets cirkulære nr. 60 af 8. april 1998 om lov nr. 976 af 17. december 1997 om ændring af kildeskatteloven, virksomhedsskatteloven, konkursskatteloven og boafgiftsloven (Ægtefællers fordeling af resultat af fælles drevet erhvervsvirksomhed og lempelse af beskatningen af gaver mellem ugifte samlevende m.v.) - herefter cit. cir. nr. 60. Der er pt. ingen offentliggjorte afgørelser vedrørende bestemmelsen.

beregning af topskatten, hvilket kan nedbringe ægtefællernes samlede skat for det pågældende indkomstår.¹⁴

2.2.1 Betingelser for at anvende reglerne

2.2.1.1. Væsentlig og ligelig deltagelse i virksomhedens drift¹⁵

For det første stilles der betingelse om, at begge ægtefæller deltager i *væsentligt og ligeligt omfang* (min fremhævelse) i driften af den enes eller begges erhvervsvirksomhed, jf. KSL § 25 A, stk. 8, 1. pkt. Der stilles ikke krav om, at ægtefællernes faglige baggrund er den samme. Det vil med andre ord sige, at det ikke er en betingelse for anvendelse af fordelingsreglen, at ægtefællerne har samme uddannelse. Det fremgår dog af såvel bemærkningerne som cirkulæret, at målgruppen for fordelingsbestemmelsen er ægtefæller, der driver virksomhed sammen som ligeværdige partnere.¹⁶

Deltagelse i *væsentlig omfang* skal ifølge bemærkningerne/cir. nr. 60 forstås på samme måde som tilsvarende betingelse i stk. 3 om medarbejdende ægtefælle. Det vil sige, at såfremt ingen af ægtefællerne deltager aktivt i virksomheden, vil bestemmelsen ikke kunne bringes i anvendelse, jf. afsnit 2.1.1. med henvisninger.

Ved deltagelse i *ligeligt omfang* i driften menes, at ægtefællerne tilnærmelsesvis yder den samme arbejdsindsats i virksomheden. Det er ikke nødvendigvis et krav om, at arbejdsindsatsen nøjagtig er den samme, men hvis den ene ægtefælle deltager heltids i virksomhedens drift, og den anden ægtefælle har lønarbejde udover deltagelse i virksomheden, kan der være en formodning for, at ægtefællerne ikke deltager i ligeligt omfang i driften af virksomheden. Lønarbejde i ubetydeligt omfang ved siden af virksomhedsdeltagelsen udelukker imidlertid ikke anvendelse af fordelingsreglen i stk. 8. I cir. nr. 60 nævnes en formodningsregel, hvorefter lønarbejde i 15 timer eller mere pr. uge anses som værende lønarbejde i ikke ubetydeligt omfang, hvorefter reglen om fordeling af overskud i stk. 8 ikke kan anvendes, da der ikke er tale om deltagelse i ligeligt omfang. 15 timer om ugen er dog ikke en absolut tilladt grænse for lønarbejdets omfang, og reglen vil kunne fraviges, såfremt ægtefællerne kan dokumentere eller sandsynliggøre, at de trods den ene ægtefælles lønarbejde deltager væsentligt og ligeligt i driften. Det betyder f.eks., at et lægeægteskab, der driver en fælles praksis, vil kunne anvende fordelingsreglen, selvom den ene ægtefælle ved siden af praksisen kører lægevagt eller har andet lønarbejde.

Som efter de gældende regler om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle vil fordelingsreglen ikke kunne anvendes i indkomstår, hvor en ægtefælle er syg eller har orlov i så lang en periode, at vedkommende ikke kan siges at have

¹⁴ Jf. cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.

¹⁵ Vedrørende betingelsen kan henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6 samt cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.1.

¹⁶ Jf. cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.1.

ydet en væsentlig arbejdsindsats i virksomheden set over hele indkomståret. Det anføres i cir. nr. 60, at der ikke kan opstilles nogen præcis grænse for det acceptable antal syge-/orlovsdage, men at der må ske en konkret vurdering, om syge-/orlovsfraværet har haft et sådant omfang, at den pågældende ægtefælle ikke kan antages at have deltaget i væsentligt og ligeligt omfang. Som formodningsregel anføres, at såfremt ægtefællen har modtaget sygedagpenge/orlovsydelse i en betydelig del af året, er der en formodning for, at ægtefællerne ikke har deltaget i ligeligt omfang i virksomhedens drift, hvorimod kortere sygdoms-/orlovsperioder ikke forhindrer anvendelse af fordelingsreglen.

Det fremgår ikke nærmere af cirkulæret, hvad der skal forstås ved en *betydelig del af året* eller *kortere sygdomsperioder*, hvilket antagelig også er bevidst, da man ikke vil sætte nogen absolut tidsmæssig grænse herfor. Når reglerne nu omhandler beskatning af ægtefæller og deres fælles virksomhed, kunne man godt have ønsket sig en stillingtagen til, i hvilken udstrækning f.eks. en barselsorlov kan medføre, at der ikke er tale om ligeligt deltagelse i driften af virksomheden. Som jeg læser cirkulæret, vil fravær fra virksomheden i en betydelig del af året antagelig kunne betyde, at fordelingsbestemmelsen ofte ikke vil kunne anvendes i tilfælde, hvor den ene ægtefælle er på barselsorlov. At vurderingen af ægtefællernes deltagelse sker på baggrund af indkomståret, kan i barselsorlovstilfældet føre til den uheldige konsekvens, at fødselstidspunktet bliver afgørende for, om fordelingsreglen i stk. 8 kan anvendes i et indkomstår. Hvis fødselstidspunktet ligger i første halvdel af et indkomstår, vil det, såfremt kvinden ønsker selv at udnytte den fulde barselsorlov, betyde, at hun antagelig anses som ikke at have deltaget i ligeligt omfang i virksomhedens drift i det pågældende indkomstår. Hvis fødselstidspunktet derimod ligger i den sidste tredjedel af indkomståret, således at barselsorloven kommer til at strække sig over to indkomstår, vil en konkret vurdering måske føre til, at fordelingsreglen kan anvendes i det ene eller evt. i begge indkomstår.

2.2.1.2. Hæftelse i samme omfang¹⁷

For det andet stilles der som betingelse for anvendelse af fordelingsreglen, at ægtefællerne *hæfter i samme omfang* (min fremhævelse) for virksomhedens forpligtelser, jf. KSL § 25 A, stk. 8, 1. pkt. Det vil sige, at begge ægtefæller skal bære en økonomisk risiko i relation til virksomheden, hvilket skal understrege det ligeværdige partnerskab. Hæftelsen skal med andre ord svare til noget i retning af, hvad der er gældende, når to personer uden interessefællesskab driver virksomhed sammen, hvilket i interessentskabsforhold vil sige en personlig, solidarisk og direkte hæftelse for virksomhedens forpligtelser. Man vil dog ikke stille krav om, at ægtefæller, der driver en virksomhed sammen, skal formalisere deres samarbejde i en egentlig interessentskabskontrakt eller lignende samarbejds-/samejeaftale, men ægtefællerne skal til gengæld på anden måde end ved fælles deltagelse i interessent-

¹⁷ Vedrørende betingelsen kan henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6 samt cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.2.

skab eller lignende hæfte som ligeværdige parter. Såfremt virksomheden kun ejes af den ene ægtefælle, vil betingelsen kun være opfyldt, såfremt den anden ægtefælle hæfter i samme omfang for virksomhedens forpligtelser, eksempelvis gennem påtagelse af en kautionsforpligtelse.

Da det imidlertid kan være besværligt for ægtefællerne i ethvert tilfælde at tilkendegive over for leverandører og andre kreditorer, at de begge hæfter for betalingen, vil det ifølge forarbejderne være tilstrækkeligt for betingelsens opfyldelse, at der hæftes i samme omfang for virksomhedens kassekredit, banklån og hovedleverandører, hvor virksomhedens gæld til det offentlige sidestilles med gæld til hovedleverandører. Det betyder, at begge ægtefæller hæfter for indeholdt A-skat og AM-bidrag, skyldig moms og diverse afgifter, som vedrører virksomheden. I det omfang ægtefællerne ikke i forvejen hæfter solidarisk for sådanne beløb, kan hæftelsesbetingelsen opfyldes ved indsendelse af en erklæring til Told og Skat om, at de begge hæfter solidarisk for den fælles virksomheds skatter og afgifter.¹⁸ Hæftelsesbetingelsen medfører, at hæftelsen iht. stk. 8 kommer til at minde om hæftelsen i interessentskabet, hvor interessenterne hæfter personligt og solidarisk for interessentskabets gæld.

Hæftelsesbetingelsen skal være opfyldt i hele indkomståret samt ved indkomstårets begyndelse. Det vil således ikke være tilstrækkeligt, at ægtefællerne hæfter i samme omfang på tidspunktet for udarbejdelsen af selvangivelsen eller på et senere tidspunkt, hvor de anmoder om at anvende fordelingsreglen. I det indkomstår, hvori virksomheden etableres eller ophører, skal der dog kun hæftes i samme omfang i den periode, hvor virksomheden er i drift. Tilsvarende anses det heller ikke for tilstrækkeligt, at ægtefællerne på et tidspunkt efter indkomstårets begyndelse påtager sig at hæfte for virksomhedens forpligtelser fra indkomstårets begyndelse (hæftelse med tilbagevirkende kraft). Ifølge cirkulærets ordlyd, vil det således ikke være muligt at anvende fordelingsreglen, såfremt den ene ægtefælle indtræder i virksomheden i løbet af et indkomstår, selvom parterne måtte aftale, at den indtrædende ægtefælle hæfter i samme omfang som den anden ægtefælle for virksomhedens forpligtelser fra indtrædelsestidspunktet.

Det er derimod i bemærkningerne til lovforslaget og i cirkulæret præciseret, at det udelukkende er forpligtelser vedrørende den *fælles drevne virksomhed* (min fremhævelse), ægtefællerne hæfter for i samme omfang. Det betyder, at såfremt den ene ægtefælle har en anden virksomhed ved siden af, f.eks. en udlejningsejendom, stilles der ikke krav om fælles hæftelse for denne virksomhed. Udlejningsvirksomheden bliver således anset som en selvstændig virksomhed, der ejes og drives af den ene af ægtefællerne, medmindre udlejningsejendommen er en del af den fælles drevne virksomhed.

2.2.2. Indkomstopgørelse og resultatfordeling

¹⁸ Se nærmere herom i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6 samt cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.2.

Vælger ægtefællerne at anvende fordelingsreglen skal virksomhedens *resultat opgøres under ét* efter skattelovgivningens almindelige regler, hvorefter *hver af ægtefællerne medregner sin andel af resultatet* (mine fremhævelser) ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst efter PSL §§ 2-4, jf. KSL § 25 A, stk. 8. 2. pkt.

Fordelingen af resultatet kan ske *i det omfang, det sagligt kan begrundes i virksomhedens drift* (min fremhævelse), jf. KSL § 25 A, stk. 8. 1. pkt. in fine. I følge bemærkningerne til bestemmelsen og cirkulæret vil en lighedeling altid kunne accepteres skattemæssigt, da bestemmelsens målgruppe antages at være ligeværdige partnere. En skævdeling vil dog kunne accepteres skattemæssigt, såfremt fordelingen er sagligt begrundet. En saglig begrundelse kunne være, at ægtefællerne har drevet virksomheden sammen i et interessentskab, forinden de indgik ægteskab, og hvor der i interessentskabskontrakten var aftalt en anden fordelingsnorm, evt. begrundet i forskellig kapitalindsud eller forskel i arbejdsindsats. En forudsætning for skævdeling i et sådant tilfælde er, at virksomheden drives uændret videre efter indgåelse af ægteskab. Kravet om en saglig begrundelse for fordelingen er, at ligningsmyndighederne skal have mulighed for at skride korrigerende ind, såfremt resultatet skævdeles i betydelig grad uden sammenhæng i øvrigt med ægtefællernes økonomiske og arbejdsmæssige indsats i virksomheden. Hvis der derimod foreligger en saglig begrundelse for skævdelingen, vil dette kunne anerkendes skattemæssigt i samme omfang, som en skævdeling anerkendes i erhvervs-fællesskaber mellem personer, der ikke er interesseforbundne. Forskelle i kapitalindsud vil således kunne accepteres som en saglig begrundelse for skævdeling, hvorimod en forskel i arbejdsindsats - i modsætning til interessent-skabsforholdet - kun vil kunne accepteres i den udstrækning, at betingelsen om væsentlig og ligelig deltagelse i virksomhedens drift er opfyldt.

Den omstændighed, at virksomhedens resultat (skattepligtige indkomst) skal opgøres under ét, betyder bl.a., at skattemæssige afskrivninger fragår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, forinden der sker fordeling til ægtefællerne. Ægtefællerne kan således ikke foretage skattemæssige afskrivninger uafhængig af hinanden, som tilfældet er, såfremt ikke interesseforbundne parter driver en erhvervsvirksomhed i interessentskabsform. Virksomhedens renteudgifter fordeles mellem ægtefællerne efter samme forhold som virksomhedens resultat.

Ønsker ægtefællerne at anvende Virksomhedsskattelovens regler på deres andel af resultatet fra den fælles drevne virksomhed, er det i forbindelse med indførelse af den nye fordelingsregel i KSL § 25 A, stk. 8 bestemt, at såvel virksomhedsordningen som kapitalafkastordningen samt henlæggelser til konjunkturudligning *skal anvendes af ægtefællerne under ét* (min fremhævelse), jf. VSL § 2, stk. 4, VSL § 22 a, stk. 1, 3. pkt. og VSL § 22 b, stk. 1, 2. pkt.

Vælger ægtefællerne således at anvende virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden, skal overført kapitalafkast iht. VSL § 7 fordeles mellem ægtefællerne, i stedet for alene at blive medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og kapitalindkomst hos den ægtefælle, der har rådighed over virksomheden, jf. KSL § 25 A, stk. 2. Resterende overskud fordeles ligeledes mellem

ægtefællerne, hvad enten overskuddet overføres til beskatning hos ægtefællerne, jf. VSL § 10, stk. 1, eller overskuddet spares op, jf. VSL § 10, stk. 2. Der er dog kun én konto for opsparet overskud for den fælles drevne virksomhed. Såfremt der hæves af opsparet overskud, jf. VSL § 10, stk. 3, fordeles det opsparede overskud inkl. virksomhedsskatten mellem ægtefællerne til beskatning i personlig indkomst. Dette gælder også, selvom der er tale om opsparet overskud fra et tidspunkt, hvor virksomhedens overskud kun blev beskattet hos den ene af ægtefællerne.¹⁹ En virksomhed, der hidtil har været drevet/i overvejende grad drevet af den ene ægtefælle, overgår til at være drevet af ægtefællerne i fællesskab eller omvendt anses ikke som ophør af virksomhedsordningen med bl.a. efterbeskatning af opsparet overskud til følge. Der vil i den nævnte situation finde succession sted mellem ægtefællerne. Succession vil blive aktuel, for de ægtefæller, der indtil indkomståret 1998 har været nødt til at anvende reglerne om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle i KSL § 25 A, stk. 3 eller reglen om lønaftale i KSL § 25 A, stk. 7, men som i stedet for ønsker at anvende fordelingsreglen i stk. 8. Tilsvarende vil der også ske succession i de tilfælde, hvor ægtefællerne, som hidtil har anvendt fordelingsreglen i stk. 8, enten ikke længere opfylder betingelserne for at anvende reglen, eller blot ønsker at anvende en anden ordning.²⁰ Fordelingen mellem ægtefællerne vil tilsvarende gælde for en evt. rentekorrektion, jf. VSL § 11.

Såfremt den fælles drevne virksomhed giver underskud, skal underskuddet fordeles i samme forhold som overskud efter reglerne i VSL § 13 eller PSL § 13.

Ovennævnte principper om fordeling finder som tidligere nævnt tilsvarende anvendelse, såfremt ægtefællerne anvender kapitalafkastordningen på indkomst fra virksomheden, jf. VSL § 22 a samt reglerne om henlæggelser til konjunkturudligning, jf. VSL § 22 b.²¹

2.2.3. Omgørelse af valg

Som tidligere nævnt er resultatfordelingen en *valgmulighed* for ægtefæller, der driver en fælles virksomhed.

I henhold til KSL § 25 A, stk. 9 har ægtefællerne mulighed for at omgøre deres beslutning om at anvende reglerne i stk. 3 og 8 inden for ligningsfristen iht. Skattestyrelseslovens § 3, stk. 1.²² Ægtefællerne vil imidlertid ikke kunne slippe for hæftelse for virksomhedens forpligtelser, som vedkommende har påtaget sig ved en erklæring over for Told og Skat, jf. ovenfor i afsnit 2.2.1.2., ved at omgøre

¹⁹ Jf. cir. nr. 60 pkt. 2.2.1.

²⁰ Se nærmere om ægtefællernes mulighed for at omgøre beslutningen om anvendelse af fordelingsreglen nedenfor i afsnit 2.2.3.

²¹ Se hertil bemærkningerne til lovforslagets § 2 samt cir. nr. 60 pkt. 2.2.

²² En tilsvarende omgørelsesadgang findes også i VSL § 2, stk. 2, hvorefter der inden for ligningsfristen kan vælges mellem beskatning efter reglerne i Virksomhedsskatteoven eller Personskatteoven.

beslutningen om anvendelse af fordelingsreglen, når betingelserne for anvendelse af reglen i øvrigt er opfyldt.

Efter ligningsfristens udløb har ægtefællerne ikke mulighed for at omgøre deres valg om fordeling af virksomhedens overskud, selvom den ene eller begge skatteansættelse skulle blive ændret.

2.2.4. Dødsfald og skilsmisse

Reglerne om resultatfordeling efter KSL § 25 A, stk. 8 vil kunne anvendes i indkomstår, hvor en af ægtefællerne dør. Tilsvarende vil ægtefællerne kunne fordele resultatet iht. stk. 8 indtil tidspunktet for skilsmisse eller separation.²³

3. Vurdering af den nye fordelingsregel i KSL § 25 A, stk. 8

Generelt må det siges, at den nye regel om fordeling af resultat fra en virksomhed, som ægtefæller driver i fællesskab, på visse punkter gør op med de u hensigtsmæssigheder, der hidtil har været, når ægtefællerne var henvist til enten at anvende reglerne i stk. 3 om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle eller stk. 7 om lønaftaler. Skattemæssigt vil den nye regel også kunne betyde en skattebesparelse for ægtefællerne samlet set. Men en fuldstændig skattemæssig ligestilling med ikke-interesseforbundne parter, der driver en erhvervs virksomhed sammen i interessentskabsform, er det ikke blevet til.

På trods af at hensigten med reglen er, at beskatningen af ægtefællerne i videst muligt omfang skal svare til den skattemæssige behandling af erhvervsfællesskaber, hvor der ikke er et interessefællesskab, afviger fordelingsreglen på flere punkter fra interessentskabsbeskatningen.²⁴

For det første skal ægtefællerne opgøre virksomhedens resultat under ét, hvilket bl.a. betyder, at der foretages skattemæssige afskrivninger, inden resultatet fordeles mellem ægtefællerne. Det er i modsætning til gældende praksis for interessentskaber.

I interessentskabet, som ikke er et selvstændigt skattesubjekt, sker beskatningen af virksomhedens resultat hos interessenterne. Skattemæssigt anses de enkelte interessenter for at eje en ideel anpart af de enkelte aktiver og passiver i virksomheden. Det betyder, at interessenterne f.eks. kan foretage skattemæssige afskrivninger uafhængig af hinanden på grundlag af den enkelte interessents ideelle anpart af virksomhedens driftsmidler og bygninger m.v.

For det andet skal virksomhedsordningen, kapitalafkastordningen og henlæggelser til konjunkturudligninger anvendes under ét, såfremt ægtefællerne vælger at

²³ Se nærmere herom i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6 og cir. nr. 60 pkt. 2.1.2.5.

²⁴ Se i øvrigt vedrørende beskatning af interessentskaber *Lida Hulgaard* m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 8. udg. kap. 35 samt *Jens Olav Engholm Jacobsen* m.fl.: Skatteretten 2, 2. udg. Afsnit VI.

anvende fordelingsreglen i stk. 8. Dette er også i modsætning til gældende praksis for interessentskaber, hvor den enkelte interessents andel af virksomhedens resultat anses som indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Dette har bl.a. den skattemæssige konsekvens, at de enkelte interessenter uafhængigt af hinanden kan vælge, om indkomsten fra den selvstændige erhvervsvirksomhed skal beskattes efter reglerne i Personskatteloven, eller om virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen ønskes anvendt. Anvendelse af Virksomhedsskattelovens regler under ét er i øvrigt også i modsætning til de gældende regler for ægtefæller, der ejer og driver hver sin virksomhed.²⁵

Hvorledes man har tænkt sig, at fordeling og beskatning iht. stk. 8 skal kunne finde sted i de tilfælde, hvor den ene ægtefælle (eller begge) har en virksomhed ved siden af den fælles drevne virksomhed, hvis virksomhedsskatteordningen er valgt for den fælles drevne virksomhed og/eller for virksomheden ved siden af, vides ikke.

Det er i VSL § 2, stk. 3 bestemt, at såfremt den skattepligtige driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen. Af VSL § 2, stk. 4 fremgår det, at er den skattepligtige gift, og anvender ægtefællerne fordelingsreglen i KSL § 25 A, stk. 8, anvender ægtefællerne under ét virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden, hvorefter hver af ægtefællerne medregner sin andel af de opgjorte beløb. En sammenholdelse af disse to bestemmelsers ordlyd vil betyde, at virksomheden ved siden af den fælles virksomhed også skal indgå i virksomhedsordningen vedrørende den fælles virksomhed, da de to virksomheder skal ses under ét iht. virksomhedsordningen, jf. VSL § 2, stk. 3 smh. stk. 4. Dette vil give nogle helt uoverskuelige konsekvenser for diverse opgørelser og fordeling af overskud/underskud.

Det må være ganske givet, at dette ikke har været meningen, og det må anses som værende en manglende koordinering af reglerne i forbindelse med udarbejdelse af fordelingsreglen. Det fremgår, som tidligere nævnt i afsnit 2.2.1.2., at hæftelsen i samme omfang for virksomhedens forpligtelser netop ikke omfatter hæftelse for forpligtelser i en virksomhed, som den ene ægtefælle driver ved siden af den fælles virksomhed. I så fald er det ikke rimeligt, at de to virksomheder beskattes under ét.

Betingelsen om væsentlig og ligelig deltagelse i virksomheden og den måde, der i bemærkningerne til lovforslaget og i cirkulæret lægges op til, at betingelsen skal forstås, kan føre til nogle uhensigtsmæssige/uheldige skattemæssige konsekvenser i tilfælde, hvor den ene ægtefælle er på barselsorlov eller er syg i længere tid. Dette vil i værste fald føre til, at fordelingsreglen ikke kan anvendes i de indkomstår, hvor den pågældende pga. barsel eller sygdom ikke kan deltage i driften i samme omfang som den anden ægtefælle.

Ovennævnte uhensigtsmæssigheder ved den nye fordelingsregel i stk. 8 prætenderer ikke at være en udtømmende opregning, men blot eksempler til

²⁵ Det tidligere krav om, at ægtefæller med hver sin virksomhed begge skulle anvende virksomhedsordningen, er ophævet med virkning f.o.m. indkomståret 1997, jf. lov nr. 1217 af 27. december 1996, således at ægtefællerne uafhængigt af hinanden kan vælge beskatning efter Virksomhedsskatteloven.

illustration af, at reglen ikke i enhver henseende er den optimale beskatningssituation for ægtefæller, der i fællesskab driver en erhvervsvirksomhed.

En mulig løsning, som jeg ser det, er, at man tager skridtet fuldt ud, og anerkender interessentskabsformen mellem ægtefæller, der driver en fælles virksomhed, og beskatter ægtefælleinteressentskabet på samme måde som andre interessentskabsforhold. Det vil sige en skattemæssig anerkendelse af det, som ægtefællerne måtte have aftalt i interessentskabskontrakten vedrørende bl.a. fordeling af virksomhedens resultat (evt. i forhold til indskud eller arbejdsindsats). Derved vil man i hvert fald slippe for at skulle vurdere, om ægtefællerne deltager i væsentligt og ligeligt omfang i virksomhedens drift, og hæftelsesspørgsmålet vil også være klarlagt i henhold til de deklaratoriske regler for interessentskaber.

Hvis argumentet for ikke at anerkende interessentskabsformen mellem ægtefæller er, at skattemyndighedernes kontrolopgave herved skulle blive væsentlig vanskeligere - evt. forøget - har jeg svært ved at forstå et sådant argument, da det vel allerede i de eksisterende regler er vanskeligt at kontrollere, om betingelserne for medarbejdende ægtefælle og lønaftaler, herunder navnlig vedrørende ægtefællens deltagelse, og om det overførte beløb står i misforhold til arbejdsindsatsen i virksomheden, er opfyldt.

Interessefællesskabsproblematikken findes vel i en vis udstrækning også i tilfælde, hvor forældre og børn driver en fælles virksomhed som et interessentskab. Dette anerkendes imidlertid fuldt ud i skattemæssig henseende i modsætning til interessentskabsforhold mellem ægtefæller.