

Underholdsbidrag

**Skattelovrådets udtalelse om den
skattemæssige behandling af underholdsbidrag
til ægtefælle og børn**

*Afgivet af Skattelovrådet
den 5. oktober 1994*



ex. 2

**Betænkning nr. 1285
1995**

Købes hos boghandleren eller hos

Statens Information, INFOservice

Postboks 1103, 1009 København K

Telf. 33 37 92 28, Fax 33 37 92 99

ISBN 87-601-4735-0

Fi **03-46-bet.**

Stougaard Jensen/Scantryk A/S, Kbh.

Indholdsfortegnelse.

	<u>Side</u>
Afsnit 1. Indledning.	1
1.1. Ministerens spørgsmål	1
1.2. Skattelovrådets medlemmer m.v.	2
Afsnit 2. Sammenfatning.	3
Afsnit 3. Civil- og socialretlige regler.	7
3.1. Den privatretlige forsørgelsespligt.	7
3.1.1. Papirløst samliv.	7
3.1.2. Ægtefæller - under ægteskabet.	7
3.1.3. Ægtefæller - separation/skilsmisse.	8
3.1.4. Bidragsfastsættelse - ægtefæller, historik.	8
3.1.5. Bidragsfastsættelse - ægtefæller, gældende regler.	9
3.1.6. Børn - uden for, under og efter forældrenes ægteskab.	10
3.2. Den offentlige forsørgelsespligt.	10
3.2.1. Papirløst samliv.	10
3.2.2. Ægtefæller - under og efter ægteskabet.	11
3.2.3. Børn - uden for, under og efter forældrenes ægteskab.	11
3.3. Sammenhængen mellem underholdsbi- drag og den berettigedes øvrige indtægter, herunder offentlige ydelser m.v.	11
3.3.1. Voksne.	11
3.3.2. Børn.	12

Afsnit 4.	Den historiske udvikling.	14
4.1.	Sam- og særbeskatning af ægtefæller og af forældre og børn.	14
4.1.1.	Sam- og særbeskatning af ægtefæller.	14
4.1.1.1.	Historisk oversigt over udviklingen i ægtefællers person- og formueretlige stilling.	14
4.1.1.2.	Historisk oversigt over udviklingen i ægtefællernes skattemæssige stilling.	15
4.1.2.	Børns skattemæssige behandling.	19
4.1.2.1.	Historisk oversigt over udviklingen for børns person- og formueretlige stilling.	19
4.1.2.2.	Historisk overblik over børns skattemæssige stilling.	20
4.2.	Skattereglerne for bidrag til ægtefælle og børn.	22
4.2.1.	Statsskattelovene af 1903, 1912 og 1922.	22
4.2.2.	Ligningsloven.	23
4.2.3.	Personskatteloven.	27
Afsnit 5.	Gældende regler om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn.	29
5.1.	Underholdsbidrag i anledning af separation eller skilsmisse.	29
5.1.1.	Underholdsbidrag til ægtefælle.	29
5.1.1.1.	Indledning.	29
5.1.1.2.	Beskatning hos modtager.	30
5.1.1.3.	Fradrag hos yder.	32

5.1.2.	Underholdsbidrag til børn.	33
5.1.2.1.	Indledning.	33
5.1.2.2.	Beskatning hos barnet.	34
5.1.2.3.	Fradrag hos forældrene.	35
5.2.	Underholdsbidrag i anledning af faktisk samlivsophævelse.	40
5.2.1.	Underholdsbidrag til ægtefælle.	40
5.2.1.1.	Indledning.	40
5.2.1.2.	Beskatning hos modtager.	41
5.2.1.3.	Fradrag hos yder.	42
5.2.2.	Underholdsbidrag til børn.	43
5.2.2.1.	Indledning.	43
5.2.2.2.	Beskatning hos barnet.	43
5.2.2.3.	Fradrag hos forældrene.	44
5.3.	I hvilken indkomst sker beskatning og fradrag.	44
5.4.	Gaveafgiftsreglerne.	45
5.5.	Statistiske oplysninger.	45
Afsnit 6.	Fremmed ret og international dobbeltbeskatning.	47
6.1.	De nordiske lande.	47
6.1.1.	Generelt.	47
6.1.2.	Sverige.	47
6.1.2.1.	Underholdsbidrag til børn.	48
6.1.3.	Norge.	49
6.1.3.1.	Underholdsbidrag til ægtefælle.	49
6.1.3.2.	Underholdsbidrag til børn.	50
6.1.4.	Finland.	50
6.1.4.1.	Underholdsbidrag til ægtefælle.	50
6.1.4.2.	Underholdsbidrag til børn.	51
6.1.5.	Grønland.	51

6.2.	England.	52
6.2.1.	Fradragsret.	52
6.2.2.	Beskatning.	52
6.3.	Underholdsbidrag og dobbeltbeskatningsaftaler.	53
6.3.1.	OECD-modelaftalen.	53
6.3.2.	Den nordiske aftale.	53
6.3.3.	Andre dobbeltbeskatningsaftaler.	54
6.3.4.	Afslutning.	56
Afsnit 7.	Kritik af gældende ret.	57
7.1.	Indledning.	57
7.2.	Manglende neutralitet i beskatningsreglerne.	58
7.2.1.	Generelt.	58
7.2.2.	Eksempler på manglende neutralitet i reglerne.	58
7.2.3.	Afslutning.	59
7.3.	Afgrænsning over for andre dispositioner.	60
7.4.	Ulemper som følge af forskellige beskatningsregler for underholdsbidrag til ægtefælle og børn.	61
7.5.	Hensynet til økonomisk ligestilling af skilsmissebørn med andre børn.	62
7.6.	Uklarheder i gældende ret.	63
7.6.1.	Forestillingen og "godkendelse".	63
7.6.2.	Reglerne i året, hvor der sker faktisk samlivsophævelse.	63
7.6.3.	Fælles forældremyndighed.	65

7.7.	Bidrag til børn over 18 år.	65
Afsnit 8.	Rådets overvejelser og konklusion.	67
8.1.	Indledning.	67
8.2.	Principielle synspunkter.	67
8.3.	Børnebidrag.	68
8.3.1.	Rådets forslag vedrørende børnebidrag.	68
8.3.2.	Rådet foreslår en redaktionel ændring af kildeskattelovens § 5.	70
8.4.	Underholdsbidrag til ægtefælle.	70
8.4.1.	Rådets forslag.	70
8.4.2.	Rådets forslag vedrørende indkomstår, hvor der sker samlivsophævelse/genoptagelse m.v.	71
8.4.3.	Rådets forslag om, i hvilken indkomstart underholdsbidrag skal indgå.	72
8.5.	Konsekvenser af Skattelovrådets forslag.	74
8.6.	Overgangsregler.	75
8.7.	Administrative og provenumæssige konsekvenser.	77
Bilag:	Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (underholdsbidrag).	

Afsnit 1. Indledning.

1.1. Ministerens spørgsmål.

Skatteministeren stillede den 9. marts 1992 Skattelovrådet følgende spørgsmål:

"Skattelovrådet bedes overveje, hvorvidt den skattemæssige behandling af underholdsbidrag til ikke samlevende ægtefælle og børn er tidssvarende. Overvejelserne skal omfatte den skattemæssige behandling såvel af modtageren som af yderen af underholdsbidrag.

I de senere år er reglerne om separation og skilsmisse blevet ændret, bl.a. med regler om fælles forældremyndighed. Skattereglerne om underholdsbidrag er derimod uændrede. Skattelovrådet, bedes derfor undersøge, om skattereglerne fortsat er tidssvarende, og i modsat fald fremkomme med forslag til ændrede regler.

Hvis rådet konstaterer, at skattereglerne om de nævnte bidrag på andre punkter ikke er sammenhængende eller tidssvarende, kan sådanne spørgsmål inddrages i rådets undersøgelser. Det bemærkes, at det grundlæggende princip bør være en symmetrisk beskatning i den forstand, at modtageren af et bidrag bør være skattepligtig i samme omfang, som yderen har fradrag, medmindre andet direkte fremgår af lovgivningen."

1.2. Skattelovrådets medlemmer m.v.

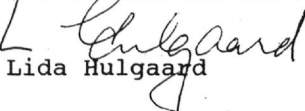
Skattelovrådets medlemmer ved behandlingen af emnet har været:

Advokat Lida Hulgaard (formand), docent, cand. jur. Aage Michelsen (næstformand), lektor, cand. jur. Margrethe Nørgaard, advokat Erik Overgaard, statsaut. revisor V. Gunni Pedersen, professor, lic. polit. Peter Birch Sørensen og kontorchef Kaj Lotz. Landsretssagfører Steen Langebæk har på grund af sygdom været forhindret i at deltage i behandlingen af emnet.

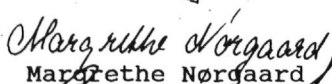
Følgende har været tilknyttet Skattelovrådets sekretariat ved behandlingen af emnet:

Fuldmægtig Margrete Kiil (indtil januar 1994), fuldmægtig Leif Marstrand (fra januar til juni 1994), fuldmægtig Carsten Jensen (fra juli 1994), overassistent Lili Stuart Rokkedahl og overassistent Aino Brodthagen.

Den 5. oktober 1994



Lida Hulgaard

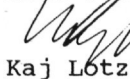

Aage Michelsen


Margrethe Nørgaard


Peter Birch Sørensen


Erik Overgaard


V. Gunni Pedersen


Kaj Lotz

Afsnit 2. Sammenfatning.

De skattemæssige regler om underholdsbidrag til børn og ægtefælle knytter sig i væsentligt omfang til de civil- og socialretlige regler om underhold.

I afsnit 3 gennemgås derfor hovedtræk af reglerne om den privatretlige forsørgelsespligt, den offentligretlige forsørgelsespligt og visse regler om offentlige ydelser til voksne og børn.

Den historiske udvikling af sam- og særbeskatning samt af reglerne for underholdsbidrag til ægtefælle og børn gennemgås kort i afsnit 4 som optakt til afsnit 5, der rummer de gældende danske regler om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn.

I afsnit 6 skitseres de skattemæssige regler for underholdsbidrag i de øvrige nordiske lande og i England, og det fremgår, at der i de fleste af disse lande synes at have været en tendens i de senere år til i stigende grad at holde underholdsbidrag ude af indkomstopgørelsen, både hos yder og hos modtager.

.1 tilslutning til disse oplysninger om udenlandsk ret omtales problemer i forbindelse med international dobbeltbeskatning af underholdsbidrag, og det anbefales, at man i videre omfang end hidtil ved indgåelsen af nye eller ved revision af eksisterende dobbeltbeskatningsaftaler, indsætter bestemmelser til imødegåelse af dobbeltbeskatning af underholdsbidrag.

I afsnit 7 gennemgås gældende ret kritisk. Såvel ændringerne i de civilretlige regler om separation og skilsmisse som de senere års skattereformer har skabt behov for en revision af skattereglerne med henblik på i videst muligt omfang at sikre sammenhæng og neutralitet i skattesystemet.

Skattelovrådets overvejelser og konklusion findes i afsnit 8. Som principielt udgangspunkt er der enighed om, at man ved opgørelsen af yderens skattepligtige indkomst bør bortse fra private udgifter til underhold af familien, og at man tilsvarende bør bortse fra indkomstbeskatning hos modtageren af et underholdsbidrag, der blot træder i stedet for et skattefrit ophold hos yderen.

Dette gælder klart for bidrag til børn. Principielt burde man derfor bortse fra børnebidrag både ved yders og modtagers indkomstopgørelse.

En generel fjernelse af skattemæssige virkninger af underholdsbidrag til børn vil imidlertid virke som en ekstra belastning for økonomien i splittede familier. Rådet modificerer derfor sit principielle udgangspunkt og foreslår, at der fortsat skal være adgang for yder til at fradrage normalbidraget ved indkomstopgørelsen, men ikke bidrag udover dette beløb.

Det foreslås, at normalbidraget fratrækkes i den personlige indkomst.

Barnet skal uanset underholdsbidragets størrelse være skattefrit af dette.

For forældre med fælles forældremyndighed, hvor børnene opholder sig lige meget hos de to parter, har Højesteret under Rådets arbejde taget stilling til spørgsmålet om yders fradrag (TfS 1993,477). Det antages i dommen, at fradragsretten for yder kun afskæres, hvis barnet har fast ophold (bopæl) hos yder. Et barn, der opholder sig lige meget hos hver af

forældrene skal anses at have opholdssted hos den af forældrene, på hvis adresse barnet er tilmeldt folkeregisteret. Rådet finder herefter ikke anledning til at foreslå reglerne ændret på dette punkt.

For så vidt angår uddannelsesbidrag til børn over 18 år overvejes reglerne herom for tiden i børnelovskommissionen. Under hensyn hertil foreslår Rådet ikke ændring af de gældende skatteregler, uanset den manglende symmetri i beskattningen, idet modtager er skattepligtig af disse bidrag, uden at yder har fradrag.

Bidrag til ægtefælle betragter Rådet ikke som en privat udgift, men snarere som udtryk for, at der ved samlivets eller ægteskabets ophør sker en pligtmæssig deling af den fremtidige indkomst. Disse bidrag bør derfor indgå i indkomstopgørelsen, både hos yder og modtager. Indkomstdelingssynspunktet bør føre til, at både beskatning og fradrag sker i den personlige indkomst.

Ved faktisk samlivsophævelse foreslås det, at fastsatte eller aftalte bidrag skal beskattes på samme måde som bidrag, der betales i anledning af separation og skilsmisse. Dette gælder dog ikke ægtefællebidrag vedrørende det indkomstår, hvori samlivet ophæves eller genoptages, idet disse bidrag hverken skal beskattes eller fradrages.

Reglerne for beskatning og fradrag for bidrag ved indtræden af separation og skilsmisse ændres ikke, med den undtagelse at ægtefællebidrag i det indkomstår, hvori separationen ophører på grund af ægtefællernes genoptagelse af samlivet, ikke skal beskattes og ikke kan fradrages.

De nævnte forslag er lagt til grund for den skitse til ændrede lovbestemmelser, som er tilføjet udtalelsen som bilag.

Det foreslås i lovbestemmelserne ved en henvisning til personskatteloven at præcisere, at beskatning og fradrag sker i den personlige indkomst, uanset at dette ikke hidtil har været anset for sædvanlig lovgivningsteknik.

Afsnit 3. Civil- og socialretlige regler.

3.1. Den privatretlige forsørgelsespligt.

3.1.1. Papirløst samliv.

Der er ikke en privatretlig forsørgelsespligt mellem papirløst samlevende.

3.1.2. Ægtefæller - under ægteskabet.

Efter lov om ægteskabets retsvirkninger §§ 1-2 skal mand og hustru være hinanden til støtte og i fællesskab varetage familiens tarv. Det påhviler ægtefællerne gennem pengeydelse, gennem virksomhed i hjemmet eller på anden måde at bidrage til at skaffe familien det underhold, som efter ægtefællernes livsvilkår må anses for passende. For registreret partnerskab gælder tilsvarende regler som for ægteskab.

Hvis en ægtefælle ikke opfylder sin underholdspligt, kan bidragsfastsættelse ske efter reglerne i §§ 5-6 i lov om ægteskabets retsvirkninger.

Statsamtet kan pålægge en ægtefælle at yde den anden ægtefælle et pengebidrag i det omfang, hvori det efter omstændighederne må anses for rimeligt, jf. retsvirkningslovens § 5. Bestemmelsen anvendes sjældent og kan f.eks. bringes i anvendelse, hvor parterne ikke har aktuelt samliv på grund

af hospitalsophold, institutionsanbringelse, fængselsstraf eller lignende, men også, hvor de bor sammen.

Hvis ægtefællerne på grund af uoverensstemmelse ikke lever sammen, er det derimod § 6, der finder anvendelse. Efter praksis er fastsættelse efter § 6 betinget af, at samliv-sophævelsen skyldes uoverensstemmelse, som har ført til, at ægtefællerne bor på hver sin adresse.

3.1.3. Ægtefæller - separation/skilsmisse.

Den privatretlige underholdspligt, jf. ovenfor om lov om ægteskabets retsvirkninger §§ 1-2, ophører ved skilsmisse eller separation. Skilsmisse og separation gives ved dom afsagt af retten eller ved bevilling af statsamtet. Bevilling kan kun meddeles, hvis ægtefællerne er enige om dels at gå bevillingsvejen dels om en række vilkår, herunder om der skal være bidragspligt, jf. ægteskabslovens § 42.

3.1.4. Bidragsfastsættelse - ægtefæller, historik.

Regler om pligt til at betale bidrag til en fraskilt ægtefælles underhold blev først indført ved ægteskabsloven af 1922. Før den tid var udgangspunktet, at den gensidige underholdsforpligtelse bortfaldt ved skilsmisse. Manden påtog sig dog i praksis i de fleste tilfælde at betale underholdsbidrag til hustruen, ligesom myndighederne ofte stillede som betingelse for at give skilsmisse ved bevilling, at manden betalte underholdsbidrag. Bidragsreglerne blev i 1922 ens for separation og skilsmisse, idet kriterierne i begge tilfælde var modtagerens behov og yderens evne til at betale bidrag.

Reglerne har været stort set uændrede siden 1922, men der er sket meget store ændringer i samfundsstrukturen og familiemønstret. Disse ændringer har haft stor indvirkning på bidragenes hyppighed og funktion.

3.1.5. Bidragsfastsættelse - ægtefæller, gældende regler.

I forbindelse med separation og skilsmisse skal der tages stilling til spørgsmålet, hvorvidt den ene ægtefælle skal yde bidrag til den anden ægtefælle, jf. ægteskabslovens § 49. Hvis ægtefællerne ikke ved aftale kan blive enige om hvorvidt der skal betales bidrag og dettes størrelse, afgør retten spørgsmålet om bidragspligt, herunder spørgsmålet om pligtens varighed, medens statsamtet fastsætter bidragets størrelse. Underholdsbidrag vil således altid være aftalte eller fastsatte, medens der ikke er hjemmel til at godkende bidrag, jf. afsnit 5.2.1.2.

Medmindre der foreligger særlige omstændigheder, kan retten kun pålægge en ægtefælle bidragspligt for et bestemt tidsrum, der ikke kan overstige 10 år. 10-års-reglen kom ind i ægteskabsloven i 1989.

Afgørelse om bidragspligt, -varighed og -størrelse træffes under hensyn til den ene parts behov for bidrag, den anden parts evne til at betale og ægteskabets varighed, ligesom der kan tages hensyn til behovet for støtte til uddannelse m.v., jf. ægteskabslovens § 50.

Bidragspligt bortfalder, når den berettigede indgår nyt ægteskab, medmindre andet er aftalt, eller når en af ægtefællerne afgår ved døden, jf. ægteskabslovens § 51.

Hvis det på grund af væsentligt forandrede forhold ville være urimeligt at opretholde en aftale mellem ægtefællerne om bidragspligt eller bidragets størrelse, kan aftalen ændres ved dom. Hvis der er afsagt dom om bidragspligt, kan den ændres ved en ny dom, hvis væsentligt forandrede forhold og særlige grunde i øvrigt taler derfor. En af statsamtet truffet afgørelse om bidragets størrelse kan ændres af statsamtet, hvis omstændighederne taler derfor, jf. ægteskabslovens §§ 52 - 53.

Efter ægteskabslovens § 58 kan en aftale om bidragspligt ved dom ændres eller erklæres for uforbindende, hvis den skønnes urimelig for den ene ægtefælle på tidspunktet for dens indgåelse.

3.1.6. Børn - uden for, under og efter forældrenes ægteskab.

Forældre er hver for sig forpligtet til at forsørge barnet under hensyn til forældrenes livsvilkår og barnets tarv, jf. § 13 i lov om børns retsstilling. Hvis den ene af forældrene ikke opfylder forsørgelsespligten over for barnet, kan den anden, forudsat at vedkommende har forældremyndigheden over barnet og afholder udgifterne ved barnets forsørgelse, anmode statsamtet om at sætte den pågældende i bidrag. Bidraget fastsættes under hensyn til barnets tarv og forældrenes økonomiske kår. Børnebidragets størrelse kan enten hvile på en aftale mellem forældrene eller være fastsat af statsamtet.

Bidragspligten ophører ved barnets fyldte 18. år, eller når det indgår ægteskab. Der kan dog pålægges uddannelsesbidrag til barnets fyldte 24. år. Retten til at kræve sådanne bidrag pålagt har den, der afholder udgifterne til barnets forsørgelse, såfremt den pågældende ved forældremyndighedens ophør havde forældremyndigheden over barnet. Barnet kan ikke selv gøre kravet gældende.

Der kan pålægges særlige bidrag, bl.a. i forbindelse med dåb og konfirmation. Efter praksis forudsætter pålæg af dåbsbidrag, at barnet døbes, mens konfirmationsbidrag kan pålægges, når barnet når konfirmationsalderen, dvs. uanset om barnet faktisk bliver konfirmeret.

3.2. Den offentligretlige forsørgelsespligt.

3.2.1. Papirløst samliv.

Der består ikke en offentligretlig forsørgelsespligt mellem papirløst samlevende.

3.2.2. Ægtefæller - under og efter ægteskabet.

Efter bistandslovens kapitel 2 er enhver mand og kvinde over for det offentlige forpligtet til at forsørge sig selv og sin ægtefælle. Forsørgelsespligten overfor en ægtefælle ophører ved separation eller skilsmisse. Det offentlige kan dog efter separation eller skilsmisse indtræde i retten til privatretlige bidrag, jf. bistandslovens § 8.

3.2.3. Børn - uden for, under og efter forældrenes ægteskab.

Enhver mand og kvinde er efter bistandslovens kapitel 2 over for det offentlige forpligtet til at forsørge sine børn under 18 år, uanset forældrenes ægteskabelige status.

Forsørgelsespligten over for et barn ophører, hvis barnet selv får forsørgelsespligt over for en ægtefælle eller et barn, eller hvis der må ydes en datter hjælp i forbindelse med svangerskab. Reglerne om ophør af bidragspligt over for børn sikrer, at man i disse tilfælde kan se bort fra forældrenes indtægt ved ydelse af hjælp til barnet.

3.3. Sammenhængen mellem underholdsbidrag og den berettigedes øvrige indtægter, herunder offentlige ydelser m.v.

3.3.1. Voksne.

Personer over 18 år kan modtage en eller flere offentlige ydelser. Der kan bl.a. være tale om arbejdsløshedsunderstøttelse, førtidspension, folkepension, kontanthjælp efter bistandsloven og stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte.

Visse offentlige ydelser indgår på linie med f.eks. løn, når statsamtet skal fastsætte størrelsen af underholdsbidraget. Det gælder f.eks. arbejdsløshedsunderstøttelse og førtidspension.

Kontanthjælp derimod er subsidiær, dvs. at alle andre indtægter principielt indgår i udmålingsgrundlaget. Hvis den

ægtefælle, der skal modtage underholdsbidrag, modtager kontanthjælp efter bistandsloven, betragtes denne ægtefælle i tilfælde af faktisk samlivsophævelse, som om der ikke foreligger indtægt, når underholdsbidraget skal udmåles. Det skyldes, at forsørgerpligten består under ægteskabet. Kontanthjælpen vil blive nedsat, når bidraget er fastsat.

Efter separation og skilsmisse, hvor forsørgerpligten er bortfaldet, men hvor der eventuelt er fastsat bidragspligt, gælder, at kontanthjælpen også udmåles efter indregning af underholdsbidrag. Hvis der er fastsat bidragspligt, men bidraget er sat til 0, kan det offentlige forlange bidrag fastsat, jf. bistandslovens § 8, stk. 2.

Underholdsydelser for modtageren indgår således på linie med løn m.v. i de tilfælde, hvor en offentlig ydelse er afhængig af modtagerens øvrige indtægter. Det er f.eks. tilfældet med kontanthjælp, jf. ovenfor, og SU. En studerendes modtagelse af store underholdsbidrag kan således efter omstændighederne udelukke eller nedsætte stipendium fra SU. Tilsvarende gælder, at hvis den ene af forældrene modtager underholdsbidrag fra en tidligere ægtefælle, vil SU til "barnet" kunne bortfalde eller blive nedsat i de tilfælde, hvor SU er afhængig af forældrenes indkomst.

3.3.2. Børn.

Efter børnetilskudsloven ydes der i visse tilfælde ordinært børnetilskud på 4.400 kr. årligt til børn under 18 år. Det ordinære børnetilskud ydes bl.a., når den, der alene har forældremyndigheden, eller som har del i forældremyndigheden over et barn, er enlig forsørger. Samliv med en tredje person i et ægteskabsliggende forhold afskærer ret til ordinært børnetilskud.

Der ydes endvidere uanset antallet af børn et ekstra børnetilskud på 3.360 kr. årligt i en række tilfælde, bl.a. hvis

forældremyndighedens indehaver er enlig forsørger og har barnet hos sig.

Der kan endelig ydes et særligt børnetilskud. Det er på 16.872 kr. årligt, når ingen af barnets forældre lever, og på 8.436 kr. i en række tilfælde, bl.a. hvis faderskabet til barnet ikke er fastslået.

Efter børnetilskudsloven kan normalbidrag, der er fastsat efter lov om børns retsstilling, udredes af det offentlige til den berettigede. Det offentlige indtræder i retten til at indkræve bidraget.

Efter børnefamilieydelsesloven ydes som et led i skattelovgivningen et beløb på 8.300 kr. for børn fra 0 til 6 år og på 6.400 kr. for børn fra 7 til 18 år.

Tilskud efter børnetilskudsloven er ikke afhængige af indkomst. Tilsvarende gælder, at retten til at kræve børnebidrag udredet forskudsvis ikke er afhængig af indkomst (derimod er bidragets størrelse afhængig af barnets indkomst). Børnefamilieydelsen er indkomstuafhængig.

Afsnit 4. Den historiske udvikling.

4.1. Sam- og særbeskatning af ægtefæller og af forældre og børn.

4.1.1. Sam- og særbeskatning af ægtefæller.

4.1.1.1. Historisk oversigt over udviklingen i ægtefællers person- og formueretlige stilling.

På landskabslovenes tid var ægtefællers formueretlige stilling således, at den legale formueordning var fælleseje, og alene arvejord var særeje. Både hustruens særeje og fællesejet blev bestyret af manden (hustruens særeje dog under hensyn til hendes slægt). Enker havde tidligt fuld myndighed over deres formue og børnene, og kvinder havde fra 1547 samme arveret af fællesboet som mænd.

Ifølge Danske Lov var alle kvinder (bortset fra enker) umyndige, og manden var enerådige over formuen (også kvindens særeje).

Danske Lovs regler blev først ved lovgivning ændret i slutningen af det 19. århundrede, men den faktiske retsudvikling betød, at man opfattede hustruen som personlig myndig, og flere juridiske forfattere mente, at mandens krav på lydighed fra hustruens side ikke var et retligt krav.

Forud for arveforordningen af 1845 fik kvinden (også den gifte) lige legal arveret med mændene og fri testationsret. Endvidere fik ugifte kvinder i 1857 samme myndighed i for-

mueretlig henseende som mændene. Ved en lov fra 1880 fik hustruen rådighed over, hvad hun selvstændigt erhvervede under ægteskabet.

I 1899 fik vi den første lov om formueforholdet mellem ægtefæller. Loven kan siges at være noget inkonsekvent, idet § 10 fastlægger, at "Hustruens Myndighed i Formueforholdet er den samme som ugift Piges", og § 11 udtrykker, at "Raadigheden over Fællesboet tilkommer Manden alene."

I 1899-lovens §§ 21 og 27 blev det fastslået, at hustruen rådede over sit særeje (det kunne dog ved ægtepagt bestemmes, at manden skulle give samtykke til denne råden) og sit selverhverv.

1899-loven blev ophævet ved lov nr. 56 af 1925 om Ægteskabets Retsvirkninger, og 1925-loven er den i dag gældende lov på området. Loven har kun været udsat for få ændringer, først i 1989, 1990 og senest i 1992. Kun ændringen i 1990 mht. nye regler for særejeformer kan siges at være væsentlig i relation til de i 1925 fastlagte regler om ægteskabets retsvirkninger i relation til formueforholdet mellem ægtefæller.

4.1.1.2. Historisk oversigt over udviklingen i ægtefællernes skattemæssige stilling.

I overensstemmelse med de person- og formueretlige regler blev husstandsbeskatning med manden som skatteoverhoved betragtet som en selvfølge. I den københavnske indkomstskattelov af 19. februar 1861 og i den for finansåret 1870-72 gældende statsskattelov af 1. juli 1870 fandtes der ingen regler om sambeskatning, men det antages alligevel, at sambeskatning har været gældende. Som ovenfor nævnt svarede dette sambeskatningsprincip ganske til det dagældende formuefællesskab med manden som familieoverhoved.

Højesteret fastslog i U 1898.52, at en hustru for så vidt angik særejeindtægter måtte anses som en selvstændig skatteyder.

Endvidere medførte de i 1880 og 1899 indførte regler om hustruens ret til rådighed over sit selverhverv, at det ved Viborg Overrettsdom af 30/9 1901, jf. U 1901 A p. 970, blev fastslået, at én kommunelærer ikke skulle ansættes til skat af sin hustrus indtægt som kommunelærerinde, se tilsvarende afgørelse i U 1903 A p. 778 (Landsoverrettsdom).

Regler om sambeskatning af ægtefæller blev indført allerede med den første statsskattelov af 1903. Beskatning fandt sted enten hos enlige voksne personer eller hos ægtemanden som repræsentant for familien. Familien blev således betragtet som en forbrugsenhed, som på grund af de progressive skatter skulle beskattes under ét. Indkomstskatten blev beregnet efter ganske samme regler, hvad enten der var tale om en forsørger eller en enlig skattepligtig.

Statsskatteloven af 1912 indførte et hustrufradrag, således at ægtemanden kunne fradrage indtil halvdelen af den indkomst, hustruen havde erhvervet ved selvstændig virksomhed. Begrundelsen for at give fradraget var, at hustruen, når hun havde eget erhverv, ikke selv kunne stå for husførelsen. Fradraget var maksimeret og udgjorde, da det blev afskaffet i 1975, 2.000 kr. I øvrigt blev indkomstskatten beregnet efter de samme regler, hvad enten der var tale om en forsørger eller en enlig skatteyder.

Ved statsskatteloven af 1922 blev grænsen for skattefrie bundfradrag i udskrivningsskalaen gjort højere for forsørgere end for andre. Med udskrivningsloven for 1957/58 blev der indført 2 skatteskalaer, idet der blev indført en lempelig skala for forsørgere. Samtidig bortfaldt det højere skattefrie bundfradrag.

For alle 3 statsskattelove skete sambeskatningen kun, hvis ægtefællerne var faktisk samlevende. En fraskilt hustru eller en hustru, som levede faktisk adskilt fra sin mand, blev ansat selvstændigt til skat.

Retsvirkningslovens ikrafttræden i 1925 medførte med sine regler om særråden og særhæften således en forskellig behandling af gifte kvinder i civilretlig og skatteretlig henseende, selvom om Familieretskommissionen i sin betænkning fra 1918 om ægteskabets retsvirkninger, der ligger til grund for retsvirkningsloven, udtalte, at der så vidt muligt burde være overensstemmelse mellem de civilretlige regler om ligestilling mellem ægtefæller og de skatteretlige regler.

I årene efter 2. verdenskrig blev spørgsmålet om hel eller delvis ophævelse af sambeskatningen diskuteret i flere betænkninger (Betænkning 1 (1948), betænkning 2(1950) og betænkning nr. 321 (1963)). I alle disse betænkninger blev ophævelse af sambeskatningen frarådet af tekniske grunde.

Forud for kildeskattens indførelse i 1970 var udgangspunktet fortsat sambeskatning, jf. den oprindelige kildeskattelovs § 4, stk. 1, hvorefter den gifte mand blev beskattet af hele sin og hustruens indkomst og formue. Dog blev sambeskatningen af ægtefæller ophævet på væsentlige områder, idet den gifte kvinde blev særskilt skattepligtig af bl.a. indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, ved arbejde for fremmede og af sygeløn (hvorimod manden skulle beskattes af hustruens folkepension). Denne udvikling fortsatte i de følgende år.

Ved gennemførelsen af lov nr. 227 af 26. maj 1982 om skattemæssig ligestilling mellem ægtefæller var det stort set alene ægtefællernes formueindtægter og -udgifter, der var undergivet sambeskatning, idet disse indgik i opgørelsen af mandens skattepligtige indkomst. Endvidere svarede manden formueskat af ægtefællernes samlede formue.

Fra og med indkomståret 1983 beskattes hver ægtefælle af sin indkomst og formue, jf. den nugældende formulering af kilde-skatteovens § 4, stk. 1, og lov om særlig indkomstskat § 1, stk. 2.

Der eksisterer dog stadig en række beskatningsregler, som tager hensyn til ægtefællestatus. Dette gælder især inden for skatteberegningsreglerne, hvorved det f.eks. sikres, at det er uden betydning, hvorledes ægtefællerne fordeler deres positive eller negative kapitalindkomst mellem sig. Reglerne om overførsel af uudnyttede bundfradrag ved beregning af mellemskat, topskat, aktieindkomstskat og formueskat, om overførsel af uudnyttet personfradrag og om overførsel af uudnyttet underskud kan også nævnes. Indkomstoppgørelsesreglerne tillægger dog også i vidt omfang ægtefællestatus betydning. Her skal alene nævnes reglerne om medarbejdende ægtefælle, regler i aktieavancebeskatningsloven og ejendoms-avancebeskatningsloven.

Sambeskatningen er søgt begrundet ud fra skatteevneprincippet, idet det antages, at ægtefæller opnår visse besparelser i forhold til enlige og derved opnår større skatteevne end disse. Dette synspunkt stemmer dog dårligt overens med det faktum, at stadig flere lever i papirløse samlivsforhold.

Det er dog næppe heller muligt at se bort fra det synspunkt, at ægteskab typisk medfører en sådan sammenblanding af ægtefællernes økonomi, at der i mange tilfælde kun vanskeligt kan foretages en tilstrækkeligt nøjagtig opgørelse af hver ægtefælles indkomst og formue.

I baggrunden for de ovenfor anførte sambeskatningseffekter indgår formentlig, også provenu- og fordelingsmæssige hensyn. Således blev det gennemførelsen af lov nr. 227 af 26. maj 1982, jf. ovenfor, anført, at forslaget ikke var udtryk for

konsekvent særbeskatning, bl.a. fordi det vil åbne mulighed for, "at ægtefællerne kunne fordele formueindtægter og -udgifter mellem sig på fordelagtig måde og herigennem opnå betydelige besparelser."

Ved gennemførelsen af lov nr. 227 af 26. maj 1982 tilkendegav regeringen dog, at man på længere sigt skulle nå frem til en konsekvent særbeskatning af ægtefæller. Dette er som nævnt ikke sket, idet både 1987-reformen og 1993-reformen i princippet har videreført det regelsæt, der blev indført i 1982.

I 1983 nedsatte regeringen et ægtefællebeskatningsudvalg, som i 1985 afgav betænkning (nr. 1041). Udvalgets vigtigste opgave var at fremkomme med enkle og forståelige regler og herved lægge vægt på, at reglerne skulle ligestille ægtefællerne i skattemæssig henseende og samtidig tilstræbe den størst mulige ligestilling mellem gifte personer og ugifte. Udvalget konkluderede, at en forudsætning for gennemførelsen af en let administrerbar og let forståelig særbeskatningsordning var, at det såkaldte proportionalsskattestræk, hvor den først tjente krone beskattes som den sidste, blev forlænget.

4.1.2. Børns skattemæssige behandling.

4.1.2.1. Historisk oversigt over udviklingen for børns person- og formueretlige stilling.

Som nævnt ovenfor under 4.1.1.1. var det patriarkalske princip oprindeligt det grundlæggende familieretlige princip. Manden var familiens overhoved, og havde i kraft heraf en særlig husbondmyndighed og dermed ubetinget rådighed i relation til børnene.

I 1922 forsvandt husbondmyndigheden i relation til børnene, idet myndighedsloven af 1922 gav den gifte kvinde del i for-

ældremyndigheden over børnene på lige fod med manden. Efter den gældende myndighedslov har ægtefællerne ligeledes fælles forældremyndighed og fælles værgemål over for deres fælles børn.

4.1.2.2. Historisk overblik over børns skattemæssige stilling.

Husstandsbeskatning med faderen som skattemæssigt overhoved blev antaget som værende selvfølgelig før statsskattelovenes fremkomst.

I statsskatteloven fra 1903 blev det i § 7 bestemt, at familieoverhovedet skulle beskattes af "hele husstandens indkomst". Til husstanden henregnedes ud over den samlevende ægtefælle også de af faderen "økonomisk afhængige børn", for så vidt disse ikke havde egen husstand, herunder pleje- og adoptivbørn.

Af statsskatteloven af 1912 § 7 fremgik derimod, at hjemmenværende børn, der var fuldmyndige, eller som havde indtægt ved personligt arbejde for fremmede, ansattes selvstændigt til skat af deres indkomst, også af indtægt af formue m.v. I andre tilfælde skete der sambeskatning med familieoverhovedet. Udgangspunktet var således i et vist omfang særbeskatning. Den praktiske hovedregel var dog sambeskatning, da der skulle være tale om et egentligt ansættelsesforhold. Reglerne videreførtes uændret i statsskatteloven af 1922 § 7.

Reglerne blev i 1950 (skatteåret 1951/52) efter kritik fra bl.a. Skattelovskommissionen afløst af ligningslovens § 17 (senere § 26). Efter denne regel ansattes også hjemmenværende børn selvstændigt til statsskat, hvis de var fyldt 16 år (i 1960 forhøjet til 18 år) eller havde haft en indtægt af en vis størrelse. Årsindtægten skulle enten hidrøre fra personligt arbejde for fremmede eller fra arbejde i familieover-

hovedets erhvervsvirksomhed (i sidstnævnte tilfælde dog kun, hvis barnet var fyldt 15 år ved skatteårets begyndelse), eller fra indtægtnydelse eller formue, som ikke var tillagt barnet ved gavedispositionen fra en af forældrene. Baggrunden for lovændringen var ifølge forslaget bemærkninger, at man ikke fandt det rimeligt, at børn, der arbejder i faderens bedrift, ikke kan ansættes selvstændigt til skat, da det er meget almindeligt, at faderen ønsker at uddanne sine børn i sin egen erhvervsvirksomhed i stedet for at lade dem arbejde for fremmede og selv engagere fremmed arbejdskraft. Bestemmelsen gælder også for stedbørn, plejebørn og adoptivbørn.

Underholdsbidrag blev ikke henregnet til de indtægter, som medførte selvstændig skatteansættelse for børn under 16/18 år, ligesom der ikke til et hjemmевærende, selvstændigt skattepligtigt barns indkomst blev medregnet, hvad der var ydet i helt eller delvis underhold af familieoverhovedet.

Med gennemførelsen af kildeskattereformen med virkning fra indkomståret 1970 ophævedes sambeskatningen mellem børn og forældre således, at børn uanset alder og leveforhold ansættes selvstændigt til skat, jf. kildeskattelovens § 5, stk. 1. I lovens § 82 blev det dog samtidig fastsat, at børn, der ved begyndelsen af indkomståret ikke var fyldt 15 år, ikke var pligtige at indgive selvangivelse og ikke skulle medtages ved skatteansættelsen, medmindre de i indkomståret havde haft skattepligtig indkomst eller ved indkomstårets udløb ejede skattepligtig formue.

Ligesom det ved de tidligere regler i ligningsloven var nødvendigt at fastsætte bestemmelser, som skulle modvirke, at indkomst og formue blev overført fra forældre til børn med det formål at nedbringe det samlede skattetilsvær, var det så meget desto mere nødvendigt i kildeskattelovens § 5 at fastlægge sådanne bestemmelser. Bestemmelsens stk. 2 fast-

lægger derfor den skattemæssige behandling i tilfælde, hvor barnet som gave modtager en indtægtsnydelse eller formue fra forældrene. Stk. 3 omhandler beskatningen i tilfælde, hvor barnet lønnes for udført arbejde i forældrenes virksomhed. Endelig fastlægger stk. 4 den skattemæssige behandling af faktisk ydet underhold fra forældre til børn.

De ved kildeskattelovens gennemførelse fastlagte regler er også i dag gældende.

4.2. Skattereglerne for bidrag til ægtefælle og børn.

I det følgende gives en redegørelse for udviklingen i den skattemæssige behandling af underholdsbidrag.

4.2.1. Statsskattelovene af 1903, 1912 og 1922.

Den civilretlige baggrund for statsskatteloven var, at der mellem ægtefæller nok var formuefællesskab, men at manden under ægteskabet var enerådig over hele det fælles bo. Opløsning af ægteskabet var indtil ægteskabsloven af 1925 kun mulig i begrænset omfang. Opløsning skete i givet fald ved kongelig bevilling.

De civilretlige regler afspejlede sig i statsskattelovens regler. I § 7 i statsskatteloven fra 1903 var som tidligere omtalt fastsat, at familieoverhovedet (= manden) beskattes af hele familiens indkomst, og til husstanden henregnedes den med manden samlevende hustru samt de af familieoverhovedet økonomisk afhængige børn. I modsætning hertil bestemtes det i § 7, stk. 3, at en hustru, der til stadighed levede adskilt fra sin mand, var at betragte som selvstændig skattepligtig person med hensyn til den del af sin indkomst, der ikke bestod i bidrag fra manden. Det vil sige, at underholdsbidrag var indkomstopgørelsen uvedkommende, både for yder og modtager.

Med statsskatteloven fra 1912 blev § 7 ændret på en række punkter. I relation til reglen vedrørende underholdsbidrag var der tale om to ændringer. For det første blev det udtrykkeligt nævnt, at skattefriheden for underholdsbidrag også gjaldt i relation til den fraskilte hustru. For det andet blev skattefriheden for så vidt angik underholdsbidrag fra manden gjort betinget af, at manden var bosat i Danmark.

Med statsskatteloven fra 1922 blev § 7 igen undergivet forskellige ændringer. I relation til underholdsbidrag blev der imidlertid ikke foretaget ændringer af indholdsmæssig karakter,

4.2.2. Ligningsloven.

I den midlertidige ligningslov for 1941 (skatteåret 1942/43) blev der indsat regler om underholdsbidrag ved skilsmisse, og i den midlertidige ligningslov for 1942 (skatteåret 1943/44) blev der i lovens § 14 indsat regler om underholdsbidrag i tilfælde af skilsmisse og separation:

"Stk. 1. Bidrag, som i anledning af Skilsmisse eller Separation udredes af den ene af Ægtefællerne til underhold af den anden Ægtefælle eller af Børn, med Hensyn til hvilke der påhviler den bidragydende Ægtefælle Forsørgerpligt, kan fra drages i Bidragyderens skattepligtige Indkomst og bliver for så vidt angår Bidrag til Ægtefællen og de med denne sambe skattede Børn at medregne til den bidragnydende Ægtefælles skattepligtige Indkomst. Ydes Bidraget til selvstændigt skattepligtige Børn, skal det medregnes til disses skattepligtige Indkomst.

Stk. 2. Foranstaaende Bestemmelser finder, for så vidt angaar Bidrag i Anledning af Separation, kun anvendelse paa Bidrag, hvis Størrelse fastsættes eller ændres efter nærværende Lovs Ikrafttræden. Med hensyn til Bidrag i anledning af Skilsmisse finder Bestemmelserne kun Anvendelse paa Bidrag, der er fastsat eller ændret efter Ikrafttrædelsen af

Lov Nr. 538 af 22. December 1941. Finder Ændring af Bidragsvilkaarene Sted efter Skatteaarets Begyndelse, faar Bestemmelserne i Stk. 1 først Virkning for Parternes Skatteansættelser for det følgende Skatteaar."

I forbindelse med indførelsen af disse regler blev der fastsat en overgangsregel, hvorefter disse kun skulle anvendes på bidrag, der blev fastsat eller ændret efter lovens ikrafttræden. Overgangsreglen gav anledning til et stort antal tvister, idet der var betydelige vanskeligheder med at fastslå, hvornår der forelå en ændring.

Loven trådte i kraft straks og havde virkning fra og med skatteåret 1943/44.

Det bemærkes således, at børnebidrag skal medregnes til den modtagende ægtefælles skattepligtige indkomst, medmindre betingelserne i øvrigt er opfyldt for, at barnet selvstændigt skatteansættes. I så fald medregnes bidraget til barnets skattepligtige indkomst.

I 1957 (lov nr. 284 af 14. december 1957) blev ved en ændring af ligningsloven som § 11 indsat følgende bestemmelse omhandlende bidrag til børn født uden for ægteskab:

"Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan fratrækkes underholdsbidrag til børn uden for ægteskab, med hensyn til hvilke der påhviler den skattepligtige forsørger- eller bidragspligt."

Loven trådte i kraft straks og havde virkning fra og med skatteåret 1958/59.

I 1958 (lov nr. 327 af 28. november 1958) blev bestemmelsen i ligningslovens § 10 (den tidligere § 14) udvidet til også at omfatte underholdsbidrag i anledning af faktisk adskillelse. I § 10 blev således indsat følgende nye stykke:

"Stk. 2. Bestemmelserne i stk. 1 finder tillige anvendelse på underholdsbidrag fra den ene ægtefælle til den anden og hos denne værende børn, når ægtefællerne på grund af faktisk adskillelse er særskilt ansat til statskat, og bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige."

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at man ville sidestille faktisk adskillelse med separation og skilsmisse for så vidt angår den skattemæssige behandling af underholdsbidrag. Det fremgår videre af bemærkningerne, at der ved separation og skilsmisse altid vil foreligge en af det offentlige godkendt aftale om underholdsbidrag, og at man indskrænkede anvendelsesområdet til tilfælde, hvor det offentlige havde godkendt eller fastsat bidraget. Det ville lette ordningens praktisering og yde en vis garanti mod, at ægtefællerne udnyttede de nye regler til at tilvejebringe en indkomstfordeling, der udelukkende var bestemt af skattemæssige hensyn. Loven trådte i kraft straks og havde virkning fra og med skatteåret 1959/60.

I 1961 (lov nr. 160 af 31. maj 1961) blev såvel reglerne i § 10 om underholdsbidrag i anledning af separation, skilsmisse og faktisk samlivsophævelse samt reglerne i § 11 om underholdsbidrag til børn født uden for ægteskab ændret. Ved ændringen af såvel § 10 som § 11 blev det tydeliggjort, at fradragsretten for bidrag til børn kun omfatter bidrag for tiden indtil barnets fyldte 18. år, og at fradragsretten er betinget af, at yderen over for det offentlige har forsørgerpligt for barnet. Loven trådte i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende og havde virkning fra og med skatteåret 1962/63.

Bestemmelsen i § 10, stk. 2, om underholdsbidrag i anledning af faktisk samlivsophævelse blev ændret igen i 1964 (lov nr. 180 af 4. juni 1964). Ved ændringen blev det gjort til en betingelse for bestemmelsens anvendelse, at bidraget er

fastsat eller godkendt af det offentlige før skatteårets begyndelse. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget havde man i praksis krævet, at godkendelsen forelå inden begyndelsen af det skatteår, for hvilket fradrag foretages. Ændringen havde virkning fra og med skatteåret 1965/66.

I 1968 (lov nr. 191 af 31. maj 1968) blev §§ 10 og 11 atter ændret. I relation til reglerne i § 10 om underholdsbidrag i anledning af separation og skilsmisse, blev der foretaget den ændring, at fradragsret for bidrag til børn blev gjort betinget af, at barnet ikke opholder sig hos bidragyderen. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at bidragyder efter den hidtidige formulering af reglerne havde ret til at fradrage underholdsbidrag til et barn, selv om barnet opholdt sig hos bidragyder.

Da barnet som følge af kildeskattens indførelse altid vil være selvstændigt skattepligtig, vil der i de aller fleste tilfælde ikke blive svaret skat af underholdsbidraget. Bl.a. under hensyn hertil fandt man det mindre rimeligt, hvis fradrag kunne opnås, når barnet opholder sig hos bidragyder. Samme formulering blev indsat i § 10, stk. 2, vedrørende faktisk samlivsophævelse.

Endvidere blev også reglerne om indkomstskattepligten ændret, således at bidrag altid skal medregnes til bidragsmodtagerens skattepligtige indkomst, ved bidrag til børn til barnets skattepligtige indkomst.

Endelig udgik den ved ændringen i 1964 indsatte betingelse "før skatteårets begyndelse" igen.

Ændringerne havde virkning fra og med indkomståret 1970.

§§ 10 og 11 blev ikke ændret i forbindelse med skatterefor- men af 1987 og er sidste gang blevet ændret i 1988 (lov nr.

36 af 29. januar 1988) . Ændringen vedrørte børns skattepligt af modtagne bidrag. Ved ændringen blev den del af bidraget, der svarer til det af socialministeren fastsatte normalbidrag, gjort skattefrit for modtageren, medens reglerne om bidragydernes fradragsret ikke blev ændret. Reglerne er således ikke symmetriske hos yder og modtager. Endvidere indførtes inden for visse grænser skattefrihed for særlige bidrag i anledning af dåb og af, at barnet når konfirmationsalderen. Baggrunden for ændringen var at skabe ligestilling mellem børn af forældre, der lever sammen, og børn, hvis forældre ikke lever sammen, for så vidt angår et beløb svarende til normalbidraget. Provenutabet er i lovforslagets bemærkninger opgjort til 40 mill. kr. årligt. Ændringen blev gennemført med virkning fra og med indkomståret 1987.

4.2.3. Personskatteloven.

Før skattereformen af 1987 blev underholdsbidrag beskattet hos modtageren som skattepligtig almindelig indkomst, og yderen kunne fradrage bidraget ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, forudsat at betingelserne for beskatning og fradrag var opfyldt.

Fra og med 1987 medregnes underholdsbidrag ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, medens fradrag alene sker ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, e contrario. Der blev ikke indført overgangsordninger ved gennemførelsen af 1987-reformen.

Ved gennemførelsen af 1994-reformen blev der lavet en 2-årig overgangsordning for meget store underholdsbidrag. Det betyder, at bidrag, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst efter ligningslovens §§ 10 og 11, tillige kan fradrages ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for mellemskatten efter personskattelovens § 6 a samt ved overførsel af uudnyttet bundfradrag og negativt beløb efter samme lovs § 6 a,

stk. 3 og 4. Reglen gælder for bidrag, der for indkomståret 1994 overstiger 40.000 kr., og for indkomståret 1995 for bidrag over 80.000 kr.

Afsnit 5. Gældende regler om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn.

Det bemærkes indledningsvis, at faktisk ydet underhold til samboende ægtefæller og børn ikke er indkomstskattepligtigt. For ægtefællernes vedkommende følger det af fast praksis og for børn har det direkte lovhjemmel i kildeskattelovens § 5, stk. 4. Sådant faktisk ydet underhold i yderens hjem er heller ikke gaveafgiftspligtigt, jf. herved arveafgiftsloven § 44, stk. 3, nr. 1.

5.1. Underholdsbidrag i anledning af separation eller skilsmisse.

5.1.1. Underholdsbidrag til ægtefælle.

5.1.1.1. Indledning.

Ved separation eller skilsmisse mellem samlevende ægtefæller anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for separationen eller skilsmissen, jf. kildeskatte-

lovens § 4, stk. 3. Separationen bortfalder, hvis ægtefællerne fortsat bor sammen eller genoptager samlivet.

En separation eller skilsmisse indebærer, at ægtefællerne ikke har været samlevende i skattemæssig forstand i hele indkomståret. De er heller ikke samlevende ved indkomstårets udgang. Ægtefællerne bliver ved skatteberegningen behandlet som ugifte i dette indkomstår med tilbagevirkende kraft fra indkomstårets begyndelse.

Genoptager ægtefællerne samlivet efter en separation, anses samlivet også i skattemæssig henseende for genoptaget på dette tidspunkt, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 5. Genoptagelse af samlivet i ægteskabsretlig og skattemæssig forstand antages at være det samme.

5.1.1.2. Beskatning hos modtager.

Efter ligningslovens § 10, stk. 1, skal bidrag til underhold af den anden ægtefælle medregnes til denne ægtefælles skattepligtige indkomst (personlige indkomst). Dvs. at skatten kan være op til ca. 58,7 pct. i 1998. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af underholdsbidrag.

Det er en tilstrækkelig betingelse for indkomstskattepligten, at der foreligger en bindende aftale mellem ægtefællerne om et løbende underholdsbidrag, dog under forudsætning af, at aftalen er tilstrækkelig klar med hensyn til bidragets størrelse og løbetid, jf. LSR 1969.174 og LSR 1979.161.

Det udelukker ikke beskatning hos den anden ægtefælle, at bidragyderen ikke kan fratrage eller har aftalt ikke at fratrage et pålagt eller aftalt underholdsbidrag, jf. lsr 1956.19.

Reglen i ligningslovens § 10, stk. 1, omfatter kun periodiske underholdsbidrag. Affindelsessummer for afkald på en bi-

dragsret falder således uden for bestemmelsens anvendelsesområde og er indkomstskattefrie. Se LSR 1951.202, LSR 1963.165 og UfR 1971.570, samt LSR 1971.162. Hvis affindessummen overstiger den kapitaliserede værdi af underholdsydelse, kan der dog ud fra en gavebetragtning eventuelt blive tale om indkomstskattepligt for modtageren, jf. RR 1970 SM 50 (SD).

Reglerne om underholdsbidrag kræver også en nærmere bedømmelse af, om en ydelse nu også kan anses for at have karakter af underholdsbidrag.

Hvis tilsagnet om betaling på forhånd kan opgøres til en bestemt sum og eksempelvis går ud på, at der uden særlige betingelser og uden særlige forbehold om ophør ved modtagers eller yders død betales et bestemt månedligt beløb i en bestemt årrække, er der tale om betaling af afdrag på gæld, hvilke beløb ikke er skattepligtige for modtageren.

Det fratager ikke nødvendigvis ydelsen karakter af underholdsbidrag, at ydelsen ikke betales kontant direkte til den anden ægtefælle. Beløb, der betales som præmier på en livsforsikring som den modtagende ægtefælle har ejendomsretten til, kan således anses for skattepligtigt underholdsbidrag. Hvis en ægtefælle i forbindelse med separation eller skilsmisse ved bodelingen har fået tillagt en beboelsesret i den tidligere ægtefælles ejendom, betragtes værdien af denne hel eller delvise fribolig som et ekstra underholdsbidrag, omfattet af reglerne i ligningslovens § 10, jf. LSR 1980.53.

Beløb, der betales ud over, hvad der er fastsat eller aftalt som løbende bidrag, betragtes som indkomstskattepligtige gaver for den tidligere ægtefælle.

Bidragsmodtageren beskattes kun af de faktisk oppebårne og forfaldne bidrag, jf. LSR 1972.77.

I tilfælde, hvor den bidragspligtige ikke opfylder en forpligtelse i henhold til en bidragsresolution, kan der eventuelt ydes kontanthjælp til den tidligere ægtefælle efter reglerne i bistandslovens kapitel 9. Det offentlige indtræder i så fald i den tidligere ægtefælles krav mod den bidragspligtige.

5.1.1.3. Fradrag hos yder.

Efter reglerne i ligningslovens § 10, stk. 1, kan bidrag, der betales til den anden ægtefælles underhold, fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige almindelige indkomst, dvs. med en skatteværdi på ca. 38,2 pct i 1998. Beløbet kan ikke fradrages ved beregning af mellemskat og topskat.

Bidraget er fradragsberettiget, hvad enten det er fastsat af en offentlig myndighed eller ved bindende aftale mellem parterne, i relation til sidstnævnte dog under forudsætning af, at aftalen mellem parterne er tilstrækkelig klar, jf. LSR 1969.174.

Bidrag, der udredes i henhold til en bindende aftale trods modtagerens indgåelse af nyt ægteskab, er fradragsberettigede efter ligningslovens § 10, jf. LSR 1983.37.

Da reglerne i ligningslovens § 10 som nævnt kun omfatter periodiske underholdsbidrag, er der ikke fradragsret for affindelsessummer, som betales til afløsning af en løbende underholdsforpligtelse. Dette gælder, uanset om affindelsessummen betales afdragsvis, jf. LSR 1963.165 og 1973.165.

Efter fast praksis har fraskilte, der efter skilsmissen har fælles bopæl og husførelse med den tidligere ægtefælle, ikke fradragsret for bidrag til den tidligere ægtefælle, jf. LSR 1974.177, LSR 1980.178, UfR 1982.260 0 og skd. 11.41. Modtageren beskattes heller ikke af bidragene, men hvis

modtageren ikke selv har indtægter, beskattes vedkommende dog af værdien af frit ophold hos den tidligere ægtefælle. I en sag, hvor den fraskilte hustru havde lejet et værelse i den tidligere ægtefælles ejendom, har Landsskatteretten dog anerkendt fradragsret for underholdsbidrag, der blev betalt til den tidligere hustru. Begrundelsen var, at samlevet ikke kunne anses for genoptaget, samt at der heller ikke kunne anses for at være etableret fælles økonomi, jf. LSR 1976.157.

Efter ligningslovens § 10 skal bidragene være "udredet". Det forstås efter Landsskatterettens praksis således, at der kun er fradragsret for betalte bidrag, jf. LSR 1957.72 og LSR 1959.77. Endvidere forudsætter fradragsretten, at bidraget er forfaldent. Forudbetalt bidrag kan først fradrages i forfaldsåret, hvorimod alle betalte, forfaldne bidrag kan fradrages, selv om de helt eller delvis vedrører det følgende indkomstår.

I tilfælde, hvor det offentlige er indtrådt i den tidligere ægtefælles krav mod bidragyderen, kan den bidragspligtige først fradrage de efter bidragresolutionen pligtige ydelser, når vedkommende betaler dem til det offentlige.

5.1.2. Underholdsbidrag til børn.

5.1.2.1. Indledning.

Efter kildeskattelovens § 5, stk. 4, er hovedreglen, at et barn ikke beskattes af, hvad forældrene har ydet barnet i helt eller delvist underhold. Beløb ydet i form af underholdsbidrag er dog skattepligtige, hvis betingelserne i ligningslovens §§ 10 - 11 i øvrigt er opfyldt.

5.1.2.2. Beskatning hos barnet.

Efter ligningslovens § 10, stk. 1, skal bidrag til underhold af et barn kun medregnes til barnets skattepligtige indkomst (personlige indkomst) for den del af bidragene, der overstiger det af socialministeren fastsatte normalbidrag. Særlige bidrag til barnets dåb og bidrag i anledning af, at barnet **når** konfirmationsalderen, medregnes dog ikke i barnets skattepligtige indkomst, i det omfang bidragene ikke overstiger, for dåb 1 gang det månedlige normalbidrag, og for bidrag i anledning af, at barnet når konfirmationsalderen, 3 gange det månedlige normalbidrag.

Det normalbidrag, der hermed er gjort skattefrit for barnet har fra 1. januar 1994 udgjort 8.436 kr. årligt, dvs. 703 kr. om måneden.

Det er en tilstrækkelig betingelse for indkomstskattepligten, at der foreligger en bindende aftale mellem ægtefællerne om betaling af et løbende børnebidrag. Dette forudsætter dog, at aftalen er tilstrækkelig klar med hensyn til bidragets størrelse og løbetid.

Det udelukker ikke beskatning hos barnet, at bidragydere ikke kan fratække et pålagt eller aftalt børnebidrag, jf. LSR 1964.158. Også i relation til børnebidrag gælder, at ligningslovens § 10, stk. 1, kun omfatter periodiske bidrag.

Beløb, der betales ud over, hvad der er fastsat eller aftalt som løbende bidrag, behandles ifølge ligningsvejledningen som ikke-indkomstskattepligtige gaver for barnet.

Normalbidrag, der er fastsat efter lov om børns retsstilling, kan udbetales forskudsvis af det offentlige, når den bidragspligtige ikke har betalt på forfaldsdagen, jf. børnetilskudslovens §§ 11 og 12. Tilsvarende gælder de særlige bidrag i anledning af dåb og konfirmation, jf. børnetil-

skudslovens § 15. De forskudsvisse udbetalinger skal ikke medregnes til barnets skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 7, litra p.

Barnet er indkomstskattepligtigt af den del af bidragene, der overstiger normalbidraget, selvom barnet har fælles bopæl med yderen.

Børn født uden for ægteskab er skattepligtige af modtagne bidrag i samme omfang som børn født i ægteskab, jf. ligningslovens § 11.

5.1.2.3. Fradrag hos forældrene.

Efter reglerne i ligningslovens § 10, stk. 1, kan bidragyderen fratække løbende børnebidrag ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst. Bidraget er fradragsberettiget, hvad enten det er fastsat af en offentlig myndighed eller ved bindende aftale mellem parterne, forudsat at aftalen mellem parterne er tilstrækkelig klar med hensyn til bidragets størrelse og løbetid.

Hvor et aftalt bidrag åbenbart overstiger, hvad statsamtet ville kræve fastsat uden en sådan aftale, kan der blive tale om, at fradragsretten beskæres. Bidraget mister karakteren af underholdsbidrag, og der kan være tale om omgåelse af bestemmelsen i ligningslovens § 12, stk. 6, hvorefter løbende ydelser efter ligningslovens § 12, stk. 4-5, ikke kan fradrages i det omfang, yderen som gave eller arveforskud har forpligtet sig til at udrede dem til livsarvinger eller disses ægtefæller. Udgangspunktet er dog, at dette kun sker i ekstreme tilfælde.

I TfS 1988.484 LSR havde statsamtet godkendt parternes aftale om, at klageren skulle betale 2.000 kr. månedligt - svarende til 3-4 gange normalbidraget - i børnebidrag til fællesbarnet, som moderen havde fået forældremyndigheden

over. De lokale skattemyndigheder havde begrænset fradraget til normalbidraget plus 25 % ud fra den betragtning, at børnebidraget åbenbart oversteg, hvad statsamtet ville have fastsat. Landsskatteretten fandt, at betingelserne for fradrag for det af statsamtet godkendte bidrag var opfyldt, idet der var tale om et underholdsbidrag, som klageren pligtmæssigt havde udredt i overensstemmelse med den af statsamtet godkendte aftale om bidragets størrelse.

I Tf S 1991.461 LSR, var det oplyst, at klageren ved separationsbevilling af 7. oktober 1987 blev separeret fra sin tidligere ægtefælle med vilkår om, at manden skulle betale ægtefællebidrag fra den 15. oktober 1987, og at størrelsen af bidraget skulle fastsættes af Overøvrigheden. Ægtefællebidraget blev af statsamtet fastsat til 1.600 kr. månedligt. Ved en resolution i februar 1988 blev dette vilkår ændret, idet amtet i henhold til ægtefællernes aftale bestemte, at ægtefællebidraget skulle bortfalde i kalenderåret 1988, men at det igen fra den 1. januar 1989 skulle udgøre 1.600 kr. månedligt. Faderen skulle i kalenderåret 1988 betale normalbidrag + 800 kr. månedligt til hvert barn, men disse bidrag skulle fra 1. januar 1989 nedsættes til normalbidraget. Denne resolution blev igen ændret i januar 1989, således at statsamtet bestemte, at børnebidragene indtil den 15. oktober 1992 skulle udgøre normalbidraget + 800 kr. for hvert barn og derefter nedsættes til normalbidraget. Mandens bidragspligt overfor hustruen skulle ophøre den 15. oktober 1992, hvorefter der ikke var bidragspligt for nogen af parterne. Der skulle for tiden ikke betales noget hustrubidrag.

Skattemyndighederne havde fundet, at klageren skulle medregne ægtefællebidrag for indkomståret 1988 i 12 måneder à 1.600 kr., som det var bestemt i henhold til den oprindelige • separationsbevilling, idet de skete ændringer i bidragsresolutionerne fra ægtefællebidrag til børnebidrag i beløb og

tidsrum nøjagtigt svarede til den tidligere fastsatte periode og beløb for ægtefællebidrag.

Landsskatteretten fandt derimod, at de af statsamtet på baggrund af parternes aftale fastsatte bidrag til børnene var underholdsbidrag til børnene indenfor rammerne af den privatretlige forsørgelsespligt. Landsskatteretten fandt ikke, at der var hjemmel til at henføre underholdsbidragene til beskatning hos moderen.

Fradragsretten efter ligningslovens § 10, stk. 1, omfatter principielt kun løbende bidrag, men i praksis er fradragsretten dog også anset for at omfatte de engangsbeløb, der betales i anledning af barnets dåb og i anledning af, at barnet når konfirmationsalderen, jf. LSR 1946.88. Derimod anses engangsbeløb til dækning af udgifterne ved barnets uddannelse ikke for fradragsberettigede, jf. LSR 1964.79.

Fradragsretten er betinget af, at bidragyderen overfor det offentlige har forsørgerpligt for barnet, jf. LSR 1966.66. Endvidere forudsætter fradragsretten, at barnet ikke bor sammen med bidragyderen, jf. LSR 1977.87. I et tilfælde, hvor forældremyndigheden over barnet var tillagt den fraskilte hustru, men hvor barnet senere fik ophold hos faderen, kunne han således ikke fradrage det børnebidrag, han fortsat betalte til den tidligere hustru, jf. LSR 1976.168.

Omvendt er der givet fradrag for det normalbidrag, som en fraskilt hustru efter aftale havde betalt til sit barn, der midlertidigt opholdt sig hos faderen, til trods for at forældremyndigheden over barnet var tillagt hustruen, og faderen var pålagt at betale normalbidrag til barnet, jf. LSR 1978.53.

Hvor samlivet genoptages i samme år, hvori der er opnået separation, vil der ligeledes være fradragsret for de bi-

drag, der er betalt i separationsperioden, jf. LSR 1974.79 og LSR 1974.78.

Der er kun fradragsret for betalte og forfaldne bidrag og kun for bidrag for tiden indtil barnets fyldte 18. år. Sidstnævnte gælder, selv om det offentlige har pålagt den pågældende at betale bidrag ud over det fyldte 18. år, fordi barnet er under uddannelse. Også bidrag vedrørende tidligere år, som er betalt i det til grund for ansættelsen liggende indkomstår, kan fradrages, LSR 1963.16 8.

Efter den hidtil fulgte praksis anses en aftale om fælles forældremyndighed ikke at være til hinder for, at der gives fradrag for børnebidrag. Ved fælles forældremyndighed gives fradraget til den af ægtefællerne, hos hvem barnet ikke skal bo. Dette gælder, selv om barnet i et vist omfang opholder sig hos den pågældende efter aftale om samværsret. Fradragsretten forudsætter ikke, at barnet også rent faktisk i overvejende grad opholder sig hos den anden ægtefælle.

Selv om barnet opholder sig lige meget hos moderen og faderen bortfalder fradragsretten ikke, jf. Højesterets dom af 24. september 1993, TfS 1993.477. Højesterets flertal nåede i modsætning til Landsskatteretten og landsretten frem til, at selv om et barn opholder sig lige meget hos hver af forældrene vil statsamtet efter omstændighederne - uafhængigt af om kun den ene eller begge forældre har forældremyndighed over barnet - i medfør af lov om børns retsstilling kunne pålægge den ene af forældrene at betale bidrag til barnets underhold, f.eks. i tilfælde hvor udgifter til dagsinstitution, transport og tøj m.v. udelukkende eller fortrinsvis afholdes af den anden af forældrene. Navnlig under hensyn hertil bør ligningslovens § 10, stk. 1, ikke fortolkes således, at et barn, der opholder sig lige meget hos hver af forældrene, anses at have opholdssted hos begge forældre med den konsekvens, at ingen af disse kan opnå fradragsret for

betalte børnebidrag, herunder heller ikke for bidrag, fastsat af statsamtet. Højesteret fandt herefter, at ligningslovens § 10, stk. 1, må forstås således, at et barn, der opholder sig stort set lige meget hos hver af forældrene, skal anses at have opholdssted hos den af forældrene, på hvis adresse barnet er tilmeldt folkeregistret, således at den her omhandlede betingelse for fradraget for underholdsbidrag er opfyldt for den anden af forældrene.

I dissensen i landsretten antoges det, at "opholdt sig hos" må forstås som et egentligt bopælskrav, hvor en borger antages kun at have bopæl ét sted, efter hvilken adresse, skat, sociale ydelser m.v. beregnes. Det fandtes ikke godtgjort, at barnet ved at opholde sig lige så meget hos moderen som på sin folkeregisteradresse skulle have etableret en yderligere bopæl, hvis eneste retlige konsekvens ville være, at moderen var uberettiget til et skattemæssigt fradrag.

Når der i henhold til en bidragsresolution eller aftale mellem parterne foreligger en forpligtelse for begge parter til at svare børnebidrag til det (de) hos den anden værende barn (børn) - såkaldt krydsende bidrag - kan et sådant bidrag fradrages selv om betalingen helt eller delvis sker ved modregning i det beløb, den anden skal betale. Fradrag for gensidige børnebidrag gives dog ikke, hvis bidragene står i misforhold til parternes økonomiske kår, jf. UfR 1982.492 ØL. I den konkrete sag blev fradrag kun givet for et beløb svarende til normalbidraget. Statsamtet havde meddelt, at man ikke havde hjemmel til at godkende bidragsaftalen og havde senere i bidragsresolutioner tilpligtet ægtefællerne at betale det til enhver tid gældende normalbidrag til det barn, der ikke opholdt sig hos den pågældende. Det er uvist, om resultatet ville være blevet det samme, hvis statsamtet havde fastsat eller godkendt bidrag i overensstemmelse med parternes aftale. I Ligningsvejledningen er Civilretsdirek-

toratets vejledning til statsamterne om fastsættelse af børnebidrag optrykt, og denne vejledning er udgangspunkt for fradragsretten ved krydsende børnebidrag.

Efter ligningslovens § 11 kan bidragyderen fratække løbende børnebidrag ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst til børn født udenfor ægteskab efter samme regler, som gælder for børn født i ægteskab. Fradragsretten forudsætter, at barnet ikke bor sammen med bidragyderen og er endvidere betinget af, at bidragyderen har forsørger- eller bidragspligt i forhold til det offentlige overfor barnet, jf. LSR 1965.69.

5.2. Underholdsbidrag i anledning af faktisk samlivsophævelse.

5.2.1. Underholdsbidrag til ægtefælle.

5.2.1.1. Indledning.

Ligningslovens § 10, stk. 2, anses for udtømmende at regulere bidragsforholdet mellem faktisk adskilte ægtefæller. Ligningslovens § 12 om fradrag for udgifter til løbende ydelser er således uanvendelig i forholdet mellem ægtefæller, uanset at disse lever faktisk adskilt, jf. Tf S 1984.263.

Når gifte personer ophæver samlivet uden separation eller skilsmisse, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4. Samlivet anses kun for ophævet i skattemæssig forstand, hvis ægtefællerne på grund af uoverensstemmelse eller anden ydre årsag lever varigt adskilt uden fælles husførelse.

Genoptager ægtefællerne samlivet efter en samlivsophævelse, anses samlivet også i skattemæssig henseende for genoptaget på dette tidspunkt, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 5.

5.2.1.2. Beskatning hos modtager.

Bidrag til underhold af den anden ægtefælle skal medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst (personlige indkomst), såfremt bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige, jf. ligningslovens § 10, stk. 2. Dette gælder også for det indkomstår, hvori samlivet ophæves. For så vidt angår de "godkendte" bidrag bemærkes, at det offentlige ikke har hjemmel til at godkende bidrag. Parternes aftale om bidragets størrelse påtegnes i praksis efter parternes begæring på bevillingen eller dommen af statsamtet, uden at der sker en prøvelse af aftalen. "Godkendelsen" går alene på, at der er indgået en aftale.

Ligningslovens § 10, stk. 2, indeholder en yderligere betingelse for indkomstskattepligten, nemlig at ægtefællerne på grund af den faktiske adskillelse er ansat selvstændigt til statsskat.

Ifølge lov nr. 227 af 26. maj 1982 om skattemæssig ligestilling af ægtefæller, skal ægtefæller beskattes af hver deres indkomst og formue, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 1. Ændringen af kildeskatteloven gav ikke anledning til ændringer i ligningslovens § 10, stk. 2. Betingelsen "ansat selvstændigt til statsskat" blev således opretholdt. Der er sat spørgsmålstegn ved, om betingelsen om, at ægtefællerne skal være "ansat selvstændigt til statsskat", overhovedet kan tillægges noget selvstændigt indhold, efter gennemførelsen af reglerne om skattemæssig ligestilling af ægtefæller. I Landsskatterettens praksis synes man at antage, at betingelsen i ligningslovens § 10, stk. 2, om at ægtefællerne skal være ansat selvstændigt til statsskat skal bortfortolkes, jf. TfS 1992.93 LSR.

Hvis der ikke foreligger nogen godkendelse af aftalte bidrag eller en fastsættelse, beskattes de modtagne bidrag ikke. Endvidere sker der normalt ikke nogen beskatning af bidrag, der er modtaget i tiden forud for fastsættelsen eller godkendelsen fra det offentlige. Se Tf S 1987.458 LSR, og Tf S 1988.282 LSR. Bidrag, der modtages i henhold til en indgået bidragsaftale mellem ægtefællerne, kan dog beskattes fra tidspunktet for aftalens indgåelse, hvis det offentliges godkendelse senere gives med tilbagevirkende kraft, f.eks. ved optagelse i vilkårene for separationen eller skilsmis- sen, jf. Tf S 1985.392 LSR. Når bidrag ikke fastsættes eller godkendes af det offentlige i det år, hvori samlivet ophæ- ves, beskattes kun bidrag, der er betalt i det indkomstår, hvori resolutionen foreligger, uanset om godkendelse gives med tilbagevirkende kraft.

Er samlivet ophørt i skattemæssig henseende og er den, der har forladt den fælles bolig, at betragte som ejer af denne, kan den tilbageblevne ægtefælle, sålænge ægtefællerne har indbyrdes forsørgerpligt, kun beskattes af hel eller delvis fri bolig, hvis denne indgår som led i en bidragsaftale. Se LSR 1978.184 - der dog vedrørte fradragsret.

5.2.1.3. Fradrag hos yder.

Bidragyderen kan fratække løbende ægtefællebidrag ved op- gørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, såfremt bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige, jf. ligningslovens § 10, stk. 2. Se endvidere LSR 1982.151 og LSR 1973.74.

Fradragsretten omfatter ikke kun bidrag efter § 6 i lov om ægteskabs retsvirkninger, men også bidrag efter samme lovs § 5, jf. LSR 1983.117, forudsat at der foreligger faktisk samlivsophævelse.

Bidrag, der betales under faktisk adskillelse, og som ikke er godkendt eller fastsat af det offentlige, kan fratrækkes, når de mellem ægtefællerne aftalte bidragsvilkår for tiden før separationen eller skilsmissen efterfølgende påtegnes i forbindelse med bidragsfastsættelse ved separationen eller skilsmissen, jf. LSR 1976.169 og LSR 1977.198. Fradrag godkendes dog kun for de i separations- eller skilsmisseåret betalte bidrag. Hvis bidrag ikke fastsættes eller godkendes af det offentlige i det år, hvori samlivet ophæves, men først i et senere år, er der kun fradragsret for bidrag fra og med det indkomstår, hvori resolutionen eller godkendelsen foreligger, jf. LSR 1974.77, LSR 1979.53, LSR 1982.47 samt LSR 1974.179 og LSR 1982.190.

5.2.2. Underholdsbidrag til børn.

5.2.2.1. Indledning.

Efter kildeskattelovens § 5, stk. 4, er hovedreglen, at et barn ikke bliver beskattet af, hvad forældrene har ydet barnet i hel eller delvis underhold. Beløb ydet i form af underholdsbidrag er dog skattepligtige, medmindre andet følger af ligningslovens §§ 10 - 11.

5.2.2.2. Beskatning hos barnet.

Underholdsbidrag til børn under forældrenes faktiske adskillelse skal medregnes ved opgørelsen af barnets skattepligtige indkomst (personlig indkomst), i samme omfang som bidrag i forbindelse med separation/skilsmisse.

Indkomstskattepligten forudsætter, at der er tale om løbende bidrag, og at bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige. Hvis der ikke foreligger nogen godkendelse eller fastsættelse, beskattes de modtagne bidrag således ikke. Endvidere sker der normalt ikke nogen beskatning af bidrag, der er modtaget i tiden forud for fastsættelsen eller godkendelsen fra det offentlige.

5.2.2.3. Fradrag hos forældrene.

Bidragyderen kan fratække løbende børnebidrag ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst i samme omfang som ovenfor anført ovenfor under 5.2.1.3. for ægtefællebidrag i forbindelse med faktisk samlivsophævelse.

5.3. I hvilken indkomst sker beskatning og fradrag.

De ovenfor i afsnit 5.1 - 5.2, anførte regler vedrører spørgsmålet om den objektive skattepligt, dvs. om bidrag kan fradrages hos yder, og om de skal beskattes hos modtager. Når dette forhold er afklaret, må der tages stilling til i hvilke indkomster, fradrag og beskatning skal ske.

Før skattereformen af 1987 skete fradrag og beskatning i samme indkomstgrundlag, den skattepligtige almindelige indkomst, jf. afsnit 4.2.3.

Ægtefælle- og børnebidrag skal nu medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, medens fradrag alene kan ske ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, e contrario.

Mellemskat betales i 1994 med 4,5 pct. af personlig indkomst +/- kapitalindkomst over 130.000 kr., indkomstskat med 5 pct. af personlig indkomst over 173.100 kr. og topskat med 12,5 pct. af personlig indkomst plus positiv kapitalindkomst ud over 20.000 kr., ialt over 234.900 kr. Da ægtefællebidrag kan pålægges med beløb, der overstiger disse indkomstgrænser, vil der ofte være tale om, at bidraget beskattes med en højere skatteprocent end yderens skattemæssige fradragsværdi af bidraget. I 1998 vil den skattemæssige fradragsværdi være ca. 38,2 pct., medens beskatningen sker med ca. 38,2, ca. 44,2 eller ca. 58,7 pct., afhængig af modtagerens indkomst forhold.

5.4. Gaveafgiftsreglerne.

Efter lov om afgift af arv og gave § 44 betales samme afgift som af arv af gaver, der ydes til en med giveren samlevende ægtefælle, og til børn m.fl.

Det betyder bl.a., at ægtefæller ikke betaler afgift af de første 100.000 kr. Gaver over 100.000 kr. er afgiftspligtige, når gaven bliver modtagerens fuldstændige særeje. Er gaven givet af fuldstændigt særeje, skal der betales afgift af hele gaven. Er gaven givet af giverens bodelsmidler eller af skilsmissesæreje, skal der kun betales afgift af halvdelen.

Børn betaler ikke afgift af gaver under 8.000 kr. Der kan derudover gives "møbelgaver" på indtil 5.000 kr. Reglerne kan kombineres, hvis giveren og dennes ægtefælle har fuldstændigt særeje og tillige skilsmissesæreje eller fælleseje, ligesom modtageren kan have indrettet sig på lignende måde.

Ministereren har i januar 1994 nedsat en arbejdsgruppe, der skal gennemgå bl.a. gaveafgiftsreglerne. Baggrunden herfor er bl.a., at de beløbsgrænser, der ligger til grund for afgiftsskalerne, ikke har været reguleret siden de blev fastsat med virkning fra 1. januar 1973.

5.5. Statistiske oplysninger.

Hvor ikke andet er anført, er alle beløb 1994-tal. Skatteprocenter er dog angivet i 1998-niveau i en gennemsnitskommune for en skatteyder, der er medlem af folkekirken. Det vil sige, at den skattemæssige fradragsværdi er ca. 38,2 pct. (kommunale indkomstskatter gennemsnitlig 29,5 pct., plus bundskat 8 pct. og kirkeskat gennemsnitlig 0,7 pct.). Beskatningen sker til ovennævnte ca. 38,2 pct., ca. 44,2 pct. (incl. mellemskat) eller ca. 58,7 pct. (incl. topskat, reduceret på grund af det skrå skatteloft, og incl. kirkeskat).

Det skyldes, at skattesatserne som følge af skattereformen ændres i perioden 1994-98, hvorfor de gældende skatteregler bør anskues på baggrund af 1998-skattesatserne.

I forbindelse med gennemførelsen af skattereformen i 1993 stillede Folketingets Skatteudvalg spørgsmål til skatteministeren om, hvor mange personer i Danmark, der betaler underholdsbidrag til tidligere ægtefælle og/eller børn, og hvor meget der i alt betales årligt i disse bidrag.

Ministeren svarede, at der ikke findes statistisk materiale, der kan besvare spørgsmålet præcist. Det felt på selvangivelsen, hvori fradrag for underholdsbidrag selvangives, var i 1991 udfyldt hos ca. 272.000 skattepligtige, der fratrak i alt godt 2,3 mia. kr. I samme felt selvangives imidlertid også andre former for aftægtsydelser og løbende ydelser samt fradrag for bidrag til almenvelgørende foreninger m.v. efter ligningslovens § 8 A.

Af de ca. 272.000 skattepligtige har ca. 80.000 fratrukket maksimalt 1.000 kr., hvilket sammenholdt med den daværende beløbsgrænse på 1.000 kr. i ligningslovens § 8 A og størrelsesordenen af normale underholdsbidrag formentlig betyder, at de pågældende med få undtagelser kun har fratrukket bidrag til foreninger m.v. Ministeren konkluderede, at det samlede antal personer med fradrag for underholdsbidrag således skønnes at ligge mellem 150.000 og 200.000 personer.

Afsnit 6. Fremmed ret og international dobbeltbeskatning.

6.1. De nordiske lande.

6.1.1. Generelt.

Tidligere var den skattemæssige behandling af underholdsbidrag til ægtefælle meget ensartet i de nordiske lande. Derimod var den skattemæssige behandling af underholdsbidrag til børn tidligere meget forskellig, idet der i Danmark og Norge var (er) fradragsret for yderen, hvorimod der i Sverige og Finland ikke var (er) fradragsret for yderen og ikke skattepligt for modtageren. Herved sikres i sidstnævnte tilfælde en skattemæssig ligebehandling af alle børn. Børn, som bor hos deres forældre og løbende underholdes af dem, har således samme skatteretlige stilling som børn, som ikke er hjemmehørende hos den, som betaler underholdsbidrag til dem.

Som led i de skattereformer, der har fundet sted i de nordiske lande i slutningen af 1980'erne og begyndelsen af 1990'erne, er der i de nordiske lande på nogle punkter sket væsentlige ændringer af reglerne om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn.

6.1.2. Sverige.

I Sverige er der fradrag for erlæggelse af løbende underholdsbidrag til ægtefælle eller tidligere ægtefælle. Underholdsbidragene skal erlægges løbende og kan godt bestå i andet end penge, f. eks. i retten til at benytte den anden ægtefælles faste ejendom som bolig.

Fradrag kan ske ved skilsmisse og ved faktisk adskillelse også i det år, hvori den faktiske adskillelse finder sted, selv om ægtefællerne i dette år bliver sambeskattede.

Den modtagende ægtefælle er indkomstskattepligtig af underholdsbidraget.

I praksis foretages der korrektion, hvis underholdsbidrag til børn, der ikke er fradragsberettigede, bliver forsøgt camoufleret som underholdsbidrag til den anden ægtefælle.

6.1.2.1. Underholdsbidrag til børn.

I Sverige har det gammel hævde, at der ikke er fradrag for underholdsbidrag til børn. Der er generelt ikke fradrag for løbende ydelser (periodisk understød och därmed jämförlig periodisk betalning), når ydelsen erlægges til modtagere i yderens husstand, til modtagere under 18 år eller til modtagere, hvis uddannelse ikke er afsluttet.

Der findes i Sverige en meget omfattende praksis om fortolkningen af fradragsforbudet for løbende ydelser. Det har især været omtvistet, i hvilket omfang forskellige former for indkomstoverførsler til børn kan kvalificeres som tilfælde af erlæggelse af løbende ydelser.

Indtil 1991-skatteformen i Sverige blev der indrømmet et særligt 3.000 kr. fradrag for underholdsbidrag til ikke-hjemmeboende børn. Ydelsen var ikke skattepligtig for modtageren. Dette fradrag er blevet afskaffet med 1991-skatteformen.

Retsstillingen er herefter den, at der ikke er fradragsret for yderen og ikke skattepligtig for modtageren.

Historisk set er det tvivlsomt, om der har ligget dybere tanker bag ved det svenske forbud imod fradrag for

underholdsbidrag. Begrundelsen for at opretholde forbudet imod fradrag har sandsynligvis været, at man har ment, at forældrene har forsørgelsespligt over for deres børn, uanset om de har forældremyndigheden over børnene eller ej. En skilsmisse skal således ikke medføre nogen besparelse, heller ikke indirekte derved at forældrene får fradrag for deres tidligere ikke-fradragsberettigede underholdsudgifter. Dette princip kunne man tidligere ikke fuldt ud opretholde, idet der blev indført det omtalte fradrag på 3.000 kr. til underhold af ikke-hjemmeboende børn under 18 år. Fradragsretten modsvarede ikke af skattepligt for modtageren. 3.000 kr.'s fradraget var motiveret med, at yderen ikke har ret til børnebidrag og andre sociale ydelser, der var knyttet til barnet. Det er en almindelig opfattelse, at denne begrundelse ikke var den reelle begrundelse. For de forældre, som ikke har barnet hos sig, opleves betalingspligten som en ren belastning. De hindres i en ny familiedannelse samtidig med, at de ikke har barnet hos sig, bortset eventuelt fra en meget begrænset tid. I Sverige kan underholdsbidraget nedsættes, hvis en forælder har barnet hos sig i længere tid end det, der følger af normal samkvemsret. Dette påvirkede ikke 3.000 kr.'s fradraget. I forbindelse med 1991-skattereforen i Sverige blev 3.000 kr.'s fradraget som nævnt afskaffet.

Erfaringerne fra Sverige synes at vise, at afskaffelsen af fradragsretten for underholdsbidrag til børn vil medføre, at der kan opstå flere tilfælde end hidtil, hvor der opstår spørgsmål om afgrænsning af underholdsbidrag over for andre former for begunstiging af børn.

6.1.3. Norge.

6.1.3.1. Underholdsbidrag til ægtefælle.

I Norge er der fradragsret for underholdsbidrag til ægtefælle. Det gælder også for underholdsbidrag i det år, hvori

faktisk samlivsophævelse finder sted, hvis underholdsbidraget erlægges efter at ægtefællerne er flyttet fra hinanden. Modtageren er skattepligtig af underholdsbidrag.

Med 1992-skatte reformen i Norge er der dog sket en ændring af retstilstanden, idet der nu i norsk ret opereres med to beregningsgrundlag:

1) almindelig indkomst med 28 pct. proportional skat, og 2) personlig indkomst med progressiv skat derudover op til maksimalt $7,8 + 13,5 = 21,3$ for lønindkomst og $10,7 + 13,7 = 24,4$ for erhvervsindkomst.

Efter skatte reformen kan yder kun fradrage underholdsbidrag i beregningsgrundlaget for den almindelige indkomstskat på 28 pct., og modtager skal kun medregne underholdsbidrag i beregningsgrundlaget for samme indkomstskat.

6.1.3.2. Underholdsbidrag til børn.

Underholdsbidrag til børn er fradragsberettigede for yderen og skattepligtige for modtageren.

Med 1992-skatte reformen er der dog gennemført den ændring, at fradrag kun kan ske ved opgørelsen af den almindelige indkomst, ligesom modtageren kun skal medregne underholdsbidraget ved opgørelsen af den almindelige indkomst. Der gælder således det samme, som gælder for underholdsbidrag til ægtefælle, jf. ovenfor i afsnit 6.1.3.1.

6.1.4. Finland.

6.1.4.1. Underholdsbidrag til ægtefælle.

Med 1989-skatte reformen blev der gennemført en radikal ændring af reglerne om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle i Finland.

Indtil 1989-reformen var underholdsbidrag til ægtefælle fradragberettigede for yder og skattepligtige for modtagerne. Med virkning fra den 1. januar 1989 er underholdsbidrag, som første gang skal erlægges efter 1. januar 1989, ikke fradragberettigede, ligesom modtageren ikke er skattepligtig heraf.

For underholdsbidrag, hvor erlæggelsen er påbegyndt før 1. januar 1989, gælder dog de gamle regler indtil 31. december 1998.

6.1.4.2. Underholdsbidrag til børn.

Underholdsbidrag til børn er i Finland ikke fradragberettigede for yderen og **ikke** skattepligtige for modtageren. Retsstillingen svarer her til den retsstilling, der gælder i Sverige.

Før skattereformen i Finland kunne yderen få fradrag for 3.100 **FIM ved** kommunalbeskatningen. Dette fradrag er nu ophævet.

Før skattereformen kunne yderen få et fradrag i statsskatten svarende til 1/4 af det erlagte underholdsbidrag, dog maksimalt 775 FIM. Dette er ændret, således at der nu kun kan opnås fradrag i statsskatten for 1/8, dog højst 450 FIM. Der foretages ikke længere årlig justering af beløbet.

Realiteten er, at underholdsbidrag i Finland er indkomstopgørelsen uvedkommende.

6.1.5. Grønland.

Underholdsbidrag til såvel ægtefælle som børn er skattepligtige, ligesom underholdsbidrag til tidligere ægtefælle og til børn er fradragberettigede, hvis modtageren ikke opholder sig hos bidragyderen.

6.2. England.

6.2.1. Fradragsret.

Bidragyderen har fradragsret for underholdsbidrag, såfremt følgende 4 betingelser er opfyldt:

- a) Betalingen hviler på en domstolskendelse eller en skriftlig aftale, der kan retshåndhæves.
- b) Betalingen sker til den fraseparerede/fraskilte ægtefælle.
- c) Den modtagende ægtefælle har ikke indgået nyt ægteskab.
- d) Betalingen sker til den tidligere ægtefælles underhold eller til underhold af fælles børn under 21 år.

Der kan maksimalt opnås et årligt fradrag på et vist beløb. Grænsen er for 1992-93 £ 1.720, dvs. ca. kr. 17.200. Grænsen reguleres hvert år i forbindelse med finansloven. Grænsen gælder pr. bidragsyder, dvs. at grænsen også er £ 1.720 for bidragydere, der eksempelvis betaler underholdsbidrag til to tidligere ægtefæller.

Fradraget gives i indkomst, hvoraf der skal betales skat enten efter grundsatsen eller højere satser.

Der gives kun fradrag for løbende betalinger. Ved betaling af børnebidrag er der kun fradragsret, hvis betalingen sker til den tidligere ægtefælle. Sker betalingen direkte til barnet, er der således ikke adgang til at foretage fradrag for beløbet.

6.2.2. Beskatning.

Bidragsmodtageren skal ikke betale skat af de bidrag, der modtages fra den tidligere ægtefælle.

Dette gælder også bidrag (eksempelvis børnebidrag), der modtages fra den tidligere ægtefælle efter indgåelse af nyt ægteskab.

6.3. Underholdsbidrag og dobbeltbeskatningsaftaler.

6.3.1. OECD-modelaftalen.

OECD-modelaftalen indeholder ikke nogen bestemmelser om underholdsbidrag.

Almindelige beskatningsregler fører herefter til, at det er modtagerens bopælsstat, der har beskatningsretten, uanset om yderen har fået fradrag i sin bopælsstat eller ej. Spørgsmålet om fradrag for underholdsbidrag reguleres af de kontraherende staters interne regler i overensstemmelse med det almindelige princip om, at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke indeholder bestemmelser om fradrag.

6.3.2. Den nordiske aftale.

I art. 18, stk. 2, i den nordiske aftale, findes en bestemmelse, der tilsigter at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af underholdsbidrag til en ægtefælle eller til børn, der er hjemmehørende i en anden aftalestat end yderens bopælsstat.

Ifølge bestemmelsen skal underholdsbidrag ikke beskattes i bidragsmodtagerens bopælsstat i tilfælde, hvor bidraget ville have været fritaget for beskatning i bidragsyderens bopælsstat, såfremt modtageren havde været hjemmehørende der.

Bestemmelsen vil bl.a. have praktisk betydning ved erlæggelse af underholdsbidrag fra en forælder hjemmehørende i Danmark til børn hjemmehørende i de andre nordiske lande i det omfang, underholdsbidrag til børn ikke er skattepligtige for børnene i medfør af bestemmelserne i ligningslovens § 10, stk. 1, og § 11.

Underholdsbidrag fra en bidragsyder i Sverige til børn i de andre nordiske lande er skattefrie i modtagerlandet, da modtageren ikke ville have været skattepligtig, hvis han havde boet i Sverige.

Underholdsbidrag fra en bidragsyder hjemmehørende i Norge til en modtager i de andre nordiske lande vil derimod kunne være skattefrie, hvis der ikke er skattepligt i modtagerens bopælsstat, idet underholdsbidrag til børn er skattepligtige i Norge, hvorfor art. 18, stk. 2, ikke kan finde anvendelse.

Underholdsbidrag fra en bidragsyder hjemmehørende i Finland til ægtefælle eller børn hjemmehørende i de andre nordiske lande er skattefrie i bopælslandet i medfør af art. 18, stk. 2, idet såvel underholdsbidrag til ægtefælle som underholdsbidrag til børn er skattefrie, hvis modtageren er hjemmehørende i Finland.

Underholdsbidrag i Island til børn og ægtefælle er indtil visse summer skattefrie, hvorfor art. 18, stk. 2, også i et vist omfang kan have praktisk betydning her, hvis modtagerne er hjemmehørende i de andre nordiske lande.

6.3.3. Andre dobbeltbeskatningsaftaler.

De fleste af de dobbeltbeskatningsaftaler, Danmark har indgået, indeholder ikke regler om beskatning af underholdsbidrag. De svarer til OECD-modelaftalen. Beskatningsretten tilfalder derfor bidragsmodtagerens bopælsstat, uanset om bidragsyderen opnår fradrag for bidraget i sin bopælsstat eller ej.

I dobbeltbeskatningsaftalerne med Egypten (art. 18, stk. 2), Grækenland (art. 18, stk. 3), Indonesien (art. 18, stk. 2),

Jamaica (art. 20, stk. 3) og Pakistan (art. 19, stk. 2) findes der dog bestemmelser om beskatning af underholdsbidrag.«

Art. 18, stk. 2, i aftalen med Egypten lyder således:

"Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende og skattepligtig af ydelsen i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i den anden kontraherende stat".

Kravet om, at ydelsen skal være skattepligtig i domicillandet medfører, at beskatningsretten tilkommer kildelandet, hvis underholdsbidraget ikke er skattepligtig i modtagerlandet.

Art. 19, stk. 3, i aftalen med Grækenland svarer til art. 18, stk. 2, i aftalen med Egypten. Det samme er tilfældet med art. 18, stk. 2, i aftalen med Indonesien, og art. 19, stk. 2, i aftalen med Pakistan.

Art. 20, stk. 3, i aftalen med Jamaica lyder således:

"Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser, der betales til en person, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. Ethvert underholdsbidrag og anden tilsvarende ydelser, der betales af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan imidlertid i det omfang det ikke er fradragsberettiget for den person, som betaler det, kun beskattes i den førstnævnte stat".

Her er en anden model end modellen i den nordiske aftale, idet bopælslandets beskatningsret er betinget af, at underholdsbidrag er fradragsberettiget i bidragsyderens hjemstedsstat.

6.3.4. Afslutning.

- Alle de aftaler, der indeholder bestemmelser om beskatningen af underholdsbidrag, er af nyere dato. Det må anbefales, at der i videre omfang end hidtil i de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark fremover indgår, indsættes bestemmelser om beskatningsretten til underholdsbidrag for at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af underholdsbidrag.

Afsnit 7. Kritik af gældende ret.

7.1. Indledning.

Som det fremhæves i kommissoriet er reglerne om separation og skilsmisse blevet ændret i de senere år, bl.a. med regler om fælles forældremyndighed, uden det har givet anledning til overvejelser om, hvorvidt ændringerne af de civilretlige regler har skabt behov for én tilpasning af de skatteretlige regler om underholdsbidrag til de nye civilretlige regler.

Nedenfor skal der redegøres for, at skattereglerne om underholdsbidrag til ægtefælle og børn på flere punkter ikke er sammenhængende og tidssvarende, når henses til den civilretlige retsstilling.

Også de senere års generelle skattereformer i Danmark gør det nærliggende at overveje, om de gældende regler om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn passer ind i det generelle skatteretlige system. Den gradvise tilblivelse af reglerne om beskatning af underholdsbidrag over en længere årrække, uden at der er foretaget en samlet vurdering af, hvorvidt regelsystemet er hensigtsmæssigt og tidssvarende, understreger behovet for en samlet vurdering af, hvorvidt der er behov for en mere generel ændring af retsstillingen vedrørende beskatning af underholdsbidrag.

Reformerne . af reglerne om beskatning af underholdsbidrag bl.a. i de andre nordiske lande trækker i samme retning.

Spørgsmålet om ændring af reglerne om beskatning af underholdsbidrag blev overvejet af Udvalget om Personbeskatning. Udvalgets principielle hovedsynspunkt om udvidelse af skattebasen ved at fjerne alle fradrag, der ikke har driftsømkostningskarakter, ville føre til, at der ikke skulle være fradrag for underholdsbidrag. Men udvalget afstod fra at foreslå noget sådant, idet man ikke kunne overskue konsekvenserne af et sådant forslag. Man henviste også til, at spørgsmålet for tiden overvejedes af Skattelovrådet, jf. Rapport II, 1992 p. 305 f.

7.2. Manglende neutralitet i beskatningsreglerne.

7.2.1. Generelt.

Bl.a. som følge af den gradvise tilblivelse af beskatningsreglerne for underholdsbidrag, er reglerne i en række henseender ikke neutrale. Ved udformningen af nyt regelsæt for beskatning af underholdsbidrag lægger Rådet afgørende vægt på, at reglerne er neutrale og i øvrigt er i harmoni med grundprincipperne i det øvrige skatteretlige system. Det har nær sammenhæng med det andet hovedhensyn båd Rådets forslag til et nyt regelsæt om beskatning af underholdsbidrag, nemlig hensynet til, at et nyt regelsæt bliver så enkelt og overskueligt som muligt og dermed let at administrere. Jo mere systemsammenhængende et regelsæt er, jo lettere er det at overskue, tilpasse sig efter og administrere.

7.2.2 Eksempler på manglende neutralitet i reglerne.

Der mangler neutralitet i beskatningen, når yderen har fradragsret, uden at modtageren er skattepligtig af bidraget. Som et eksempel herpå kan nævnes, at yderen kan have fradragsret for børnebidrag, uden at modtageren nødvendigvis er skattepligtig af bidraget, idet det kun er den del af

bidraget, der overstiger normalbidraget, der er skattepligtigt for barnet, jf. ligningslovens § 10, stk. 1, og § 11.

Der mangler ligeledes neutralitet i beskatningen, når yder ikke kan få fradrag, selv om modtager er skattepligtig af bidraget. Dette er således tilfældet med bidrag til børn over 18, hvor også beløb svarende til normalbidraget ikke er fradragsberettiget for yder, men alligevel skattepligtigt for modtageren, jf. ligningslovens §§ 10, stk. 1, og § 11.

Som følge af de særlige skatteberegningsregler, der er gennemført med skattereformerne i 1987 og 1993, er der manglende neutralitet i beskatningen i den forstand, at såvel bidrag til ægtefælle som til børn alene kan fradrages i beregningsgrundlaget for den almindelige skattepligtige indkomst, hvorimod modtager tillige skal medregne bidraget i beregningsgrundlaget for mellemskat og topskat.

7.2.3. Afslutning.

Den mest enkle måde at sikre neutralitet i beskatningen og dermed overskuelighed og enkelhed er helt at udtage underholdsbidrag af skattesystemet, således at bidrag ikke er fradragsberettiget for yder og ikke skattepligtigt for modtager.

En anden måde ville være at indrømme yder fradrag i samme omfang og i samme beregningsgrundlag, som modtager skal medregne bidraget i indkomsten. Og neutraliteten sikres kun fuldt ud ved, at bidraget såvel for yder som modtager skal medregnes i beregningsgrundlaget for den personlige indkomst.

Som der vil blive redegjort for nedenfor i afsnit 8, kan andre hensyn, herunder sociale hensyn, føre til, at Rådet ikke fuldt ud tør tage konsekvensen af det anførte neutralitetshensyn.

7.3. Afgrænsning over for andre dispositioner.

Ved vurderingen af, om de gældende regler om beskatning af underholdsbidrag til ægtefælle og børn er hensigtsmæssige og tidssvarende, bør det også indgå i overvejelserne, om reglerne er neutrale i relation til de regelsæt, der gælder for alternative måder, hvormed yder kan begunstige modtager.

For så vidt angår ægtefæller står den mulighed jo åben for ægtefællerne, at de i stedet for at indgå aftale om erlægelse af underholdsbidrag, kan aftale, at den ene ægtefælle ved bodelingen særligt skal begunstiges. Sådanne "skævdelinger" ved bodelingen, herunder også de særlige ydelser fra den ene ægtefælles særeje til den anden ægtefælle i henhold til ægteskabslovens § 56, er indkomstopgørelsen uvedkommende for både yder og modtager, jf. princippet i statsskattelovens § 5 b. Og den begunstigede ægtefælle er heller ikke gaveafgiftspligtig af begunstigelsen, heller ikke af en § 56-ydelse.

Neutralitet ved valget mellem underholdsbidrag eller en skævdeling ved bodelingen kunne opnås ved at fjerne underholdsbidrag fra indkomstopgørelsen både for yder og modtager.

Som der vil blive redegjort for nedenfor, taler andre hensyn for ikke at drage denne konsekvens af neutralitetshensynet.

Man kunne måske oven i købet gøre gældende, at de forskellige skatteregler, der gælder for berigelser ved bodeling og i form af underholdsbidrag, er skatteretligt neutrale i den forstand, at reglerne muliggør, at ægtefællerne kan vælge den måde for støtte til den økonomisk svage ægtefælle, som de synes et mest hensigtsmæssig. Menneskelige og sociale hensyn taler også for, at skattereglerne ikke lægger hindringer i vejen for ægtefællernes valg af begunstigelsesform af den økonomisk svage ægtefælle.

Med hensyn til underholdsbidrag til børn er der et afgrænsningsproblem over for gaver, der kun er gaveafgiftspligtige for børn, jf. arve- og gaveafgiftslovens § 44. Såfremt underholdsbidrag til børn holdes helt uden for indkomstopgørelsen både hos yder og modtager, vil presset på afgrænsningen mellem underholdsbidrag og gaver blive væsentligt øget. Det er klart, at i en sådan situation ville man forsøge at camouflere frivillige gaver som pligtige underholdsbidrag, idet man herved kunne undgå gaveafgift.

Dette afgrænsningsproblem kunne fremhæves som en grund til ikke fuldt ud at holde underholdsbidrag til børn uden for indkomstopgørelsen både for yder og modtager.

Fastholdes grundstrukturen i de gældende beskatningsregler om underholdsbidrag til børn med de nødvendige tilpasninger, jf. nedenfor i afsnit 8, vil der næppe i praksis opstå så store problemer med afgrænsningen af gaver over for underholdsbidrag, at det må anses for nødvendigt at tillægge dette afgrænsningsspørgsmål nogen særlig vægt under overvejelserne om udformningen af et nyt regelsæt om beskatning af underholdsbidrag til børn.

7.4. Ulemper som følge af forskellige beskatningsregler for underholdsbidrag til ægtefælle og børn.

Efter de gældende regler er der samme fradrag for underholdsbidrag til børn og til ægtefælle.

Bortset fra normalbidraget, der er skattefrit hos modtager, er underholdsbidraget skattepligtigt hos modtageren, dvs. barnet eller ægtefællen.

I praksis er underholdsbidrag til børn imidlertid helt eller delvis skattefrit på grund af børnenes personfradrag. Selvom indkomsten overstiger personfradraget, vil beskatningen hos

børnene kunne være lavere end beskatningen ville være hos ægtefællen på grund af reglerne om mellem- og topskat.

Parterne kan derfor have interesse i, at bidrag fastsættes eller aftales som børnebidrag i stedet for som ægtefællebidrag.

Spørgsmålet om regulering af parternes skatteansættelse, fordi ægtefællebidrag menes at være søgt camoufleret som børnebidrag, har været rejst af skattemyndighederne i Tf S 1988, 484 LSR og TfS 1991, 461 LSR. I begge tilfælde fik skatteyderen dog medhold, idet Landsskatteretten henholdt sig til amtets afgørelse.

Efter Rådets opfattelse er det ønskværdigt med større neutralitet i beskatningen på dette område, således at forvriddning af dispositionerne undgås.

7.5. Hensynet til økonomisk ligestilling af skilsmissebørn med andre børn.

Ved lov nr. 36 af 29. januar 1988 blev reglerne om beskatning af underholdsbidrag til børn ændret, således at underholdsbidrag, der ikke overstiger normalbidraget er skattefrie for barnet, ~~Be~~grundelsen for lovændringen var at skabe økonomisk ligestilling mellem skilsmissebørn og børn, der bor hos begge forældre. Efter de hidtil gældende regler blev barnets personfradrag reduceret med bidragsbeløbet med den konsekvens, at dette barn ikke kunne tjene de samme skattefrie beløb som ikke-skilsmissebørn.

Da bidrag ud over normalbidraget er skattepligtige hos barnet, er der ikke opnået fuld økonomisk ligestilling med ikke-skilsmissebørn, idet personfradraget reduceres med sådanne beløb.

7.6. Uklarheder i gældende ret.

I visse sammenhænge kan de gældende regler for beskatning af underholdsbidrag siges at være uklare, usammenhængende med praksis efter andre regelsystemer, eller uforståelige for parterne, således at der i særlig grad kan være anledning til at overveje forenklinger og ajourføringer.

7.6.1. Forestillingen og "godkendelse".

Efter ligningslovens § 10, stk. 2, gælder ved samlivsophævelse, at bidraget skal være fastsat eller godkendt af det offentlige. Medens det offentlige, dvs. statsamtet, kan fastsætte bidrag, har de ikke hjemmel til at godkende bidrag. I de tilfælde, hvor statsamtet "godkender" de bidrag, der allerede er aftalt, er der alene tale om en påtegning om, at aftalen er indgået. Statsamtet foretager ikke nogen prøvelse af parternes aftale. Der er derfor ikke noget værn mod, at der i forbindelse med aftale om bidrag, og efterfølgende påtegning herom, kan indgå skattemæssige overvejelser.

7.6.2. Reglerne i året, hvor der sker faktisk samlivsophævelse.

Bidrag, der betales i anledning af faktisk samlivsophævelse, er fradragsberettigede for yderen og skattepligtige for modtageren efter ligningslovens § 10, stk. 2, hvis bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige.

Kravet i § 10, stk. 2, om, at ægtefællerne på grund af faktisk adskillelse er ansat selvstændigt til statsskat, gør bestemmelsen uklar og kan føre til overraskende resultater for parterne.

Dette krav bevirker ikke, at der aldrig er beskatning/fradrag for bidrag ydet i det år, hvor samlivet ophører.

Hvis således det offentlige (statsamtet) senere i det samme år fastsætter eller godkender bidraget, medfører det beskatning/fradrag heraf, herunder også for bidrag, der er ydet efter aftale mellem parterne, hvis statsamtet godkender denne aftale med tilbagevirkende kraft.

I afgørelsen TfS 1992,93 antog Landsskatteretten således, at et modtaget bidrag fastsat af statsamtet for året, hvori samlivsophævelsen skete, skulle beskattes hos modtageren, uanset at parterne efter kildeskattelovens regler skulle betragtes som samlevende indtil årets udgang.

Omvendt må det vel antages, at bidrag, der ydes mellem ægtefæller, heller ikke er omfattet af beskatning/fradrag i årene efter året, hvor samlivsophævelsen er sket, for så vidt der ikke i disse år sker fastsættelse eller godkendelse af det offentlige, respektive separation eller skilsmisse.

Disse regler, der kan føre til, at et behov for bidrag, der i hele perioden fra samlivsophævelsen og hen igennem de følgende år er det samme, og som både af parterne og måske af statsamtet opleves netop sådan, kan give forskellige resultater efter skat, hvis parterne og statsamtet ikke rettidigt er opmærksom på skattereglerne.

Samtidig forekommer det inkonsekvent, at reglerne således for det år, hvori samlivet er ophørt, men hvor der ikke foreligger separation eller skilsmisse inden årets udgang, på den ene side betragter samlivet som bestående indtil årets udgang, jf. kildeskattelovens § 4 med deraf følgende betydelige "sambeskatningsvirkninger" i forbindelse med overførsel af uudnyttede bundfradrag, personfradrag og under-skud mv., og på den anden side anerkender ægtefællerne som selvstændige skattesubjekter med den virkning, at underholdsbidrag kan fradrages hos yderen og skal beskattes hos modtageren.

Meget kunne tale for en løsning, hvor bidragyderen ikke kan få fradrag for bidrag erlagt i det indkomstår, hvori samliv-sophævelsen har fundet sted, og at modtageren ikke skal medregne bidrag i indkomstopgørelsen for dette indkomstår. Begrundelsen herfor er, at ægtefællerne fortsat sambeskattes i det indkomstår, hvor samliv-sophævelsen har fundet sted, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4. Dette har f.eks. den konsekvens, at underskud i samliv-sophævelsesåret kan overføres fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle, jf. personskattelovens § 13, stk. 2. En del af underskuddet kan skyldes, at ægtefællen skal erlægge underholdsbidrag til den anden ægtefælle. Herved kan den situation opstå, at den bidragsydende ægtefælles underskud kan modregnes i det bidrag, som den bidragsmodtagende ægtefælle har modtaget.

7.6.3. Fælles forældremyndighed.

Hvor barnet opholder sig lige meget hos begge forældre, har de indtil Højesterets dom i TfS 1993,477 været i den situation, at bidraget ikke kunne fradrages hos yderen, fordi barnet antoges at have opholdt sig hos denne, jf. ligningslovens § 10, stk. 1. Højesterets dom fastslog, at der var fradragsret. Hermed har et af de væsentlige problemer, som er omtalt i Rådets kommissorium, fundet sin foreløbige løsning.

7.7. Bidrag til børn over 18 år.

Uddannelsesbidrag har nu meget ringe praktisk betydning, jf. Skarrildhusrapporten fra 1988. Af denne rapport fremgår, at indtægt i form af stipendium fra Statens Uddannelsesstøtte i fuldt omfang tæller med ved afgørelser vedrørende uddannelsesbidrag. Formålet med SU-reformen har været at give de unge mulighed for at klare sig selv, og de unges egne indtægter overstiger derfor normalt maksimumsgrænsen for fastsættelse af uddannelsesbidrag. Disse retningslinier kan dog tænkes fraveget, hvis den bidragspligtige har en meget stor indtægt, eller den bidragsberettigede er økonomisk meget

dårligt stillet, eller der i øvrigt gør sig helt særlige forhold gældende.

I kommissoriet for børnelovsudvalget af 1992 henvises også til SU-reformen af 1988, som giver grund til at overveje, om - og i givet fald i hvilket omfang - der fortsat skal være mulighed for at pålægge en far eller mor uddannelsesbidrag til en 18-23 årig.

Bidrag er fuldt skattepligtige som personlig indkomst hos modtager, men ikke fradragsberettiget hos ydet. Skattemæssigt er det altså uhensigtsmæssigt, at der hvert år kan gives afgiftsfrie gaver på 8.000 kr., og at gaveafgiften af overskydende beløb er ganske beskedent.

»

Afsnit 8. Rådets overvejelser og konklusion.

8.1. Indledning.

Skattelovrådet har indledningsvis overvejet, om underholdsbidrag overhovedet skal påvirke indkomstopgørelsen hos yderen og modtageren, og herunder overvejet, om reglerne skal være ens for ægtefælle- og børnebidrag. Hvis underholdsbidrag skal påvirke indkomstopgørelsen, har Rådet overvejet, hvorledes bidrag skal indgå i indkomstopgørelsen og dermed ved skatteberegningen.

8.2. Principielle synspunkter.

Skattelovrådets udgangspunkt er, at man ved opgørelsen af yders skattepligtige indkomst bør bortse fra de private udgifter til underhold af familien, og at man tilsvarende bør bortse fra indkomstbeskatning hos modtageren af et underholdsbidrag, der blot træder i stedet for et skattefrit ophold hos yderen.

For bidrag til børn - hvad enten der er tale om ægtebørn eller børn født uden for ægteskab - forekommer det særligt klart, at den af forældrene, der betaler underholdsbidrag, ikke bør behandles anderledes end den forælder, der opfylder sin forsørgelsespligt over for det samme barn ved faktisk ydet underhold.

For bidrag til ægtefælle vil det være mere nærliggende at betragte disse ikke som en privat udgift, men snarere som udtryk for, at der mellem parterne ved samlivets ophør/ægteskabets opløsning sker en pligtmæssig deling af den fremtidige indkomst: Den økonomisk stærkere part må for et kortere eller

længere tidsrum afstå en del af sin indkomst til den økonomisk svagere part.

Endvidere finder Skattelovrådet, at provenumæssige hensyn ved udformning af underholdsbidragsreglerne på det skatteretlige område bør tillægges mindre betydning. Dette skyldes, at spillet mellem de sociale- og skatteretlige regler må formodes at være af stor betydning, således at en skatteretlig forringelse vil kunne skabe behov for kompensation via det socialretlige system for modtager.

Disse forskellige principielle overvejelser i relation til **de** to former for underholdsbidrag har været afgørende for Skattelovrådets forslag.

8.3. Børnebidrag.

8.3.1. Rådets forslag vedrørende børnebidrag.

I overensstemmelse med det ovenfor under 8.2 anførte er det Rådets opfattelse, at man principielt burde bortse fra børnebidrag både ved yders og modtagers indkomstopgørelse.

En generel fjernelse af skattemæssige virkninger af underholdsbidrag til børn vil imidlertid, virke som en ekstra belastning for økonomien i splittede familier, og det foreslås derfor, at Rådets principielle udgangspunkt bliver modificeret således, at der fortsat skal være adgang til for yderen at fradrage normalbidraget ved indkomstopgørelsen, men ikke bidrag større end dette. Modtageren (barnet) skal uanset bidragets størrelse være skattefrit af dette.

Den forskellige skattemæssige behandling af børnebidrag hos yder og modtager under hensyn til sociale forhold finder allerede sted, idet normalbidrag mv. i dag er skattefrit for barnet, medens yder har fuld fradragsret.

Hvis børnebidrag generelt blev taget helt ud af skattesystemet, ville det betyde en forøget skattebyrde for yderne svarende til skatteværdien af børnebidraget. Ved et normalbørnebidrag på godt 8.000 kr. og en skatteprocent på ca. 38,2 vil det betyde en skattestigning på ca. 3.000 kr., hvis bidragets størrelse forbliver uændret. Hvis yder skulle stilles økonomisk på samme måde, som hvis der var fradragsret, skulle bidraget nedsættes til godt 5.000 kr., hvilket ville betyde en væsentlig forringelse for modtageren af børnebidrag.

Der findes ikke et offentligt tilskudssystem, der på en enkel måde kan kompensere for det manglende beløb. Således kan børnetilskuds- og børnefamilieydelsessystemerne ikke anvendes, da disse systemer ikke omfatter samme personkreds, som ville blive ramt af en bidragsnedsættelse som følge af en ophævelse af fradragsretten. Børnefamilieydelsessystemet omfatter således langt flere børn, end der betales bidrag **til**; hvis afskaffelsen af fradragsretten skulle kompenseres ved en forhøjelse af denne ydelse, ville det blive meget dyrt. Børnetilskudssystemet omfatter heller ikke den personkreds, en ophævelse af fradragsretten ville berøre, men kun børn af enlige forældre eller børn, der har mistet begge deres forældre.

På denne baggrund finder Rådet det ikke forsvarligt at beskære børnefamiliernes forbrugsmuligheder som anført. Dette er baggrunden for, at Rådets principielle udgangspunkt om, børnebidrag ikke skal påvirke indkomstopgørelsen, hverken hos yder eller modtager, alene bliver fastholdt over for modtager (barnet), medens yder får ret til at fradrage normalbidraget, men ikke bidrag derudover.

I det begrænsede omfang, hvor Rådet foreslår, at yder skal have fradragsret for børnebidrag, foreslår Rådet, at dette bidrag skal kunne fradrages ved opgørelsen af den personlige indkomst. Om Rådets begrundelse herfor, se nedenfor afsnit 8.4.3. vedr. ægtefællebidrag.

For så vidt angår uddannelsesbidrag til børn over 18 år overvejes for tiden i børnelovskommissionen en ændring af reglerne for pålæg af sådanne bidrag. Under hensyn hertil foreslår Rådet ingen ændring. Sådanne bidrag er fortsat skattepligtige hos modtageren, men kan ikke fradrages hos yderen.

8.3.2. Rådet foreslår en redaktionel ændring af kildeskattelovens § 5.

Efter kildeskattelovens § 5 skal indtægtsydelser og gaver, som et barn har modtaget fra sine forældre, indkomst- og formuebeskattes hos yderen. Det kunne lede til den fortolkning, at underholdsbidrag skulle beskattes hos yderen. Det er ikke tilfældet, hverken under de gældende regler eller efter Rådets forslag.

Rådet foreslår derfor, at det i kildeskattelovens § 5 udtrykkeligt nævnes, at bestemmelsen ikke omfatter underholdsbidrag.

8.4. Underholdsbidrag til ægtefælle.

.8.4.1. Rådets forslag.

Som nævnt under afsnit 8.2. finder Rådet det mere nærliggende at betragte ægtefællebidrag som udtryk for en indkomstdeling end som udtryk for en privat udgift. Yderen af ægtefællebidraget afgiver en del af en endnu ikke erhvervet indkomst til den økonomisk svagere modtager.

Anses ægtefællebidrag således for en afgivelse af en fremtidig indtægt, vil det være i overensstemmelse med reglerne i statskat telovens §§ 4-6, at den pågældende indkomst udgår af beskatningsgrundlaget hos yderen og i stedet indgår i modtagerens beskatningsgrundlag.

Rådet foreslår derfor, at der som udgangspunkt ikke sker ændring i de gældende regler for ægtefællebidrag, således at

yderen af ægtefællebidrag (dvs. bidrag til en tidligere ægtefælle eller en ægtefælle, hvormed samlivet er ophørt), fortsat skal kunne fradrage disse ved indkomstopgørelsen. Endvidere skal modtageren fortsat medregne ægtefællebidraget i sin indkomstopgørelse. Nedenfor i afsnit 8.4.2 og 8.4.3 foreslår Rådet dog nogle ændringer, dels mht. indkomstår, hvor der sker samlivsophævelse/genoptagelse rav., dels hen hensyn til hvilken indkomstart ægtefællebidrag skal indgå i.

Ægtefællebidrag er for modtageren en løbende indkomsterhvervelse, og for sådanne løbende indkomsterhvervelser er det et generelt grundprincip, at disse indgår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4. Dette grundprincip finder Rådet det afgørende at fastholde for ægtefællebidrag.

Rådet skal endvidere gøre opmærksom på, at den bruttoficering af sociale ydelser, som skete i 1993, hvorefter de sociale ydelser, herunder især kontanthjælpen, blev gjort skattepligtig, også er udtryk for, at en modtager af en løbende ydelse bør være skattepligtig af denne.

8.4.2. Rådets forslag vedrørende indkomstår, hvor der sker samlivsophævelse/genoptagelse mv.

Rådet foreslår, at der ikke skal være fradrag for bidrag vedrørende det år, hvori der sker faktisk samlivsophævelse, medmindre der i samme år sker separation eller skilsmisse. Hvis ægtefællerne bliver separeret/skilt i samlivsophævelsesåret, sker der beskattning af og fradrag for bidrag fra og med dette tidspunkt efter reglerne for separation/skilsmisse.

Hvis separation/skilsmisse først sker i et senere indkomstår end samlivsophævelsesåret, er der således ikke fradrag for bidrag vedrørende samlivsophævelsesåret. Dette er i overensstemmelse med kildeskattelovens § 4, stk. 4.

For hele det indkomstår, hvori samlivet genoptages efter separation/faktisk adskillelse, foreslår Rådet, at der ikke er fradragsret og skattepligt for ægtefællebidrag. Det skyldes, at ægtefællerne skattemæssigt er samlevende ved udgangen af dette indkomstår, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 5.

Rådet foreslår, at bidraget i alle tilfælde skal være fastsat af en offentlig myndighed eller aftalt mellem parterne. Ved faktisk samlivsophævelse udgår efter Rådets forslag de gældende betingelser om, at modtageren skal være ansat selvstændigt til statskat, og at aftalt bidrag skal være godkendt af det offentlige.

8.4.3. Rådets forslag om, i hvilken indkomstart underholdsbidrag skal indgå.

Med skattereformen af 1987 blev der til brug for skatteberegningen indført en række indkomstarter, jf. personskattelovens regler herom. For underholdsbidrag betød personskattelovens regler, at yderen alene kunne fratække underholdsbidrag ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst (man valgte alene at gøre det til et ligningsmæssigt fradrag), medens modtageren skulle medregne bidraget også ved opgørelsen af den personlige indkomst. Den skattemæssige værdi af fradraget for underholdsydelser blev derfor principielt lavere end skatteværdien hos modtageren.

I overensstemmelse med Rådets grundsynspunkt, at ægtefællebidrag er udtryk for en indkomstdeling af fremtidig indkomsterhvervelse, finder Rådet, at ægtefællebidrag bør indgå i samme indkomstart hos både yder og modtager.

For modtageren af ægtefællebidrag bør dette, ligesom andre løbende indkomsterhvervelser, indgå ved opgørelsen af den personlige indkomst, og Rådet foreslår derfor, at yder også skal kunne fradrage ægtefællebidraget ved opgørelsen af sin personlige indkomst.

Rådets forslag er i overensstemmelse med de gældende regler for den skattemæssige behandling af ægtefæller, hvor begge deltager i en virksomheds drift, jf. kildeskattelovens § 25 A. Reglerne for medarbejdende ægtefælle betyder, at virksomhedens overskud kan fordeles mellem ægtefællerne, således at det overførte beløb fragår i enten den personlige indkomst eller virksomhedsindkomsten (såfremt virksomhedsordningen anvendes) hos den ægtefælle, der betragtes som i overvejende grad at drive virksomheden. Også reglerne om lønaftale mellem ægtefællerne, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 7, er udtryk for en indkomstdeling mellem ægtefællerne, og her sker fradraget også i den personlige indkomst/virksomhedsindkomsten.

Rådet erkender, at det ved skattereformen af 1987 var det principielle udgangspunkt, at alene driftsomkostninger mv. i relation til selvstændig erhvervsvirksomhed skulle kunne fratrækkes i den personlige indkomst. Dette blev dog ikke gennemført konsekvent, idet bidrag og præmier mv. omfattet af pensionsbeskatningsloven kunne fradrages i den personlige indkomst. Endvidere kan i dag også arbejdsmarkedsbidrag fradrages i den personlige indkomst.

Da Rådet således finder, at ægtefællebidrag bør påvirke opgørelsen af den personlige indkomst både hos yder og modtager, opstår spørgsmålet, i hvilken indkomstart yder skal kunne fratrække børnebidrag. Disse er som tidligere nævnt udtryk for forsørgelse og ikke for indkomstdeling, og de grunde, der med styrke taler for at lade ægtefællebidrag fragå ved opgørelsen af den personlige indkomst, kan derfor ikke anvendes for så vidt angår børnebidrag.

Rådet finder det imidlertid vanskeligt at forestille sig et system, hvor ægtefælle- og normalbidrag fragår i forskellige indkomstarter. Der må således træffes et valg.

Rådet finder ud fra en samlet vurdering, at både ægtefælle- og børnebidrag skal kunne fragå ved opgørelsen af den personlige indkomst. Det medfører bl.a., at den forøgede fradragsværdi af børnebidraget i nogen grad vil kunne kompensere for den foreslåede ophævelse af fradraget for børnebidrag, der ligger ud over normalbidraget.

8.5. Konsekvenser af Skattelovrådets forslag.

Rådets forslag løser en del af de u hensigtsmæssigheder/uklarheder, som kendetegner de i dag gældende regler på området, men naturligvis ikke dem alle.

For så vidt angår ægtefællebidrag skal Rådet under hensyn til kommissoriets formulering især fremhæve, at dem eksisterende form for asymmetri, hvorefter fradrag/beskatning af bidrag efter personskattelovens beregningsregler sker i hver sin indkomststart, fjernes.

Da der er tale om fradrag hos et skattesubjekt og beskatning hos et andet, vil de to skattesubjekters øvrige indkomstforhold kunne betyde, at de skatteprocenter, bundfradrag, personfradrag mv., som de to skattesubjekter har, vil være forskellige. Dette forhold mener Rådet ikke, at reglerne om underholdsbidrag skal ændre på. Denne form for "asymmetri" er indbygget i skattesystemet og har intet konkret med den skattemæssige behandling af underholdsbidrag at gøre.

Endvidere lægger Rådet vægt på, at uklarhederne i gældende ret om beskatningen af bidrag ved samlivsofhævelse og i separations- og skilsmisseåret er fjernet med de af Rådet foreslåede regler.

For så vidt angår børnebidrag har Rådet fundet, at sociale hensyn vejer tungere end principielle skatteteoretiske overvejelser om privatudgifters skattemæssige behandling og asymmetribetragtninger osv. At lade fradragsværdien for yder i en

periode fra 1987 til 1994 falde fra ca. 73 pct. til 0 pct. finder Rådet vil være for tyngende, og problemerne vil blot blive flyttet til andre offentlige myndigheder. Yder foreslås derfor ret til at kunne fradrage normalbidraget. Hvorvidt en sådan fradragsret kun skal eksistere for yder i en overgangsperiode, finder Rådet ikke, det kan vurdere. Dette må afhænge af, om det offentlige via andre regler vil kunne kompensere for den manglende fradragsret.

Rådet finder, at det regelsæt, Højesteret har fastslået for bidrag til børn af forældre med fælles forældremyndighed, hvor børnene opholder sig lige meget hos forældrene, er hensigtsmæssigt og klart. Dvs. den af forældrene, hos hvem barnet ikke har folkeregisteradresse, vil kunne få fradrag for børnebidrag. For krydsende bidrag generelt må Rådets forslag om alene fradragsret for normalbidraget begrænse antallet af skattesager.

Generelt er det Rådets opfattelse, at de foreslåede regler er enklere og lettere at forstå og dermed i det hele mere acceptable end de gældende.

8.6. Overgangsregler.

Skattelovrådet har overvejet, om der bør indsættes overgangsregler i forbindelse med nye regler om beskatning af underholdsbidrag. Overvejelserne er resulteret i, at der ikke foreslås overgangsregler.

Sådanne regler kunne være påkrævet i det omfang, bidrag ikke længere kan fradrages i den skattepligtige indkomst og ej heller er skattepligtige for modtager.

For ægtefællebidrag er beskatningsreglerne for yder lempet på den måde, at bidragene efter forslaget kan fradrages i den personlige indkomst, mens reglerne for bidragsmodtager er uæn-

drede. Der er altså ikke her behov for overgangsregler. Det samme gælder forslaget for normalbidrag til børn.

Problemet om fastlæggelse af overgangsregler eksisterer således alene for børnebidrag ud over normalbidraget.

Såfremt en overgangsordning blev baseret på bidragspligtens opståen, ville den skulle bestå i op til 18 år, en meget lang periode.

Ved indførelsen af fradragsret og skattepligt for bidrag i 1941-42 fastsattes en overgangsregel, hvorefter de nye regler kun anvendtes på bidrag, der blev fastsat eller ændret efter lovens ikrafttræden. Hvis skattebyrden skulle overvælttes fra manden til hustruen eller til børnene, skulle der således ske en ændring af vilkårene.

Det gav anledning til et stort antal tvister, idet der var betydelige vanskeligheder med at fastslå, hvornår der forelå en ændring. Som Landsskatterettens praksis udviklede sig, var både en forhøjelse og en nedsættelse af bidraget en ændring. Det var end ikke nødvendigt med en ændring af bidragets størrelse - en øvrighedsresolution med fortolkning af et omtvistet punkt i vilkårene kunne efter omstændighederne virke som en

- ændring, ligesom blot en henvendelse til øvrigheden om en ændring af vilkårene kunne være tilstrækkelig, selv om der hverken skete en forhøjelse eller en nedsættelse af bidraget.

Disse vanskeligheder viser, at "fastsat eller ændret efter lovens ikrafttræden" heller ikke er et egnet kriterium.

Da fradragsrettens skatteværdi ved skattereformen i 1987 blev begrænset, indsattes ikke overgangsregler, selv om ændringerne også dengang var ganske betydelige, idet fradragsværdien af alle underbidrag blev sænket fra op til 73 pct. til ca. 53 pct., altså med ca. 20 procentpoint.

Efter Rådets forslag forøges skatteværdien af normalbidraget i 1998 eventuelt fra ca. 38 pet. til ca. 58 pet., dvs med ca. 1.600 kr., mens skatteværdien af bidrag herudover eventuelt falder med ca. 38 pet. I grove træk er forslaget altså neutralt for så vidt angår bidrag på ca. normalbidrag + 50 pet.

Uanset om børnebidragene er fastsatte eller aftalte, finder Rådet således, at der ikke bør fastsættes overgangsregler, idet sådanne regler som ovenfor illustreret vil være administrativt meget belastende.

Hvis de nye regler i stedet blev gennemført med et varsel på 1-2 år efter vedtagelsen, ville både borgere og myndigheder i vidt omfang kunne nå at indrette sig på dem.

8.7. Administrative og provenumæssige konsekvenser.

Som anført i afsnit 5.5 findes ikke statistiske oplysninger om antallet af personer, der betaler og modtager ægtefælle- og børnebidrag. Man regner med, at det samlede antal personer, der betaler underholdsbidrag udgør 150.000 - 200.000. Da den generelle tendens synes at være en nedgang i ægtefællebidragene, hvor udviklingen går i retning af udmåling af bidrag i færre tilfælde og for kortere åremål end hidtil, antages det, at en stor del af de 150.000 - 200.000 selvangivelser alene rummer underholdsbidrag til børn.

De foreslåede regler om helt at lade forhøjede bidrag udgå af skatteopgørelsen vil således medføre en vis administrativ lettelse.

Det er naturligvis en væsentlig større lettelse helt at afskaffe fradragsretten for bidrag til børn, men Rådets forslag om at indrømme fradrag alene for normalbidraget vil eventuelt give mulighed for, at der i forbindelse med automatisk indberetning fra de kommunale systemer, der administrerer det of-

fentliges forskudsvisse udbetaling (og opkrævning) af normalbidrag, vil kunne opnås betydelige administrative forenklinger.

En fuldstændig fjernelse af de forhøjede underholdsbidrag til børn fra indkomstopgørelsen hos både yder og modtager vil give et vist merprovenu til statskassen.

Omvendt vil omlægning af fradragsretten for ægtefælle- og børnebidrag til fradrag i den personlige indkomst medføre et vist provenutab.

På grund af helt utilstrækkelige statistiske oplysninger afstår Rådet fra at skønne over størrelsen. Dertil kommer usikkerheden om virkningen af ændrede skatteregler på administrativ praksis og aftalepraksis ved udmåling af bidrag til ægtefælle og børn, der antages at blive påvirket af skattereglerne. Også usikkerheden om udviklingen vedrørende ægtefællebidrag gør det vanskeligt at vurdere de provenumæssige konsekvenser.

Rådet har i sine overvejelser antaget, at disse bidrag fiskalt spiller en ringe rolle og har ikke tillagt det betydning, om ændrede regler vil være provenuneutrale.

Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (underholdsbidrag).

§ 1

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 809 af 7. oktober 1993, som senest ændret ved § 1 i lov nr. 445 af 1. juni 1994, foretages følgende ændring:

§§ 10-11 affattes således:

"§ 10. Forfaldne og betalte, løbende bidrag, som ydes af en skattepligtig til underhold af en ægtefælle efter separation eller skilsmisse, og som er fastsat af en offentlig myndighed eller aftalt mellem parterne, kan fradrages ved opgørelsen af bidragyderens skattepligtige indkomst og personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9. Bidrag medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst og personlige indkomst, jf. personskattelovens 3, stk. 1. Fradrag og beskatning sker ikke for det indkomstår hvori separationen ophører.

Stk. 2. Ved faktisk samlivsophør uden separation eller skilsmisse finder stk. 1 tilsvarende anvendelse. Der kan dog ikke i det indkomstår, hvori samlivet ophæves eller genoptages, ske fradrag for det i stk. 1 nævnte bidrag, ligesom bidraget ikke er skattepligtigt for modtageren.

§ 11. Forfaldne og betalte løbende bidrag, der efter forældrenes skilsmisse, separation eller faktiske samlivsophør ydes til underhold af børn, der ikke opholder sig hos bidragyderen, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9, for et beløb svarende til det af socialministeren fastsatte normalbidrag. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på bidrag til børn uden for ægteskab.

Stk. 2. Fradrag efter stk. 1 er betinget af, at bidragyderen har forsørger- eller bidragspligt over for det offentlige for barnet, og kun bidrag for tiden indtil barnets fyldte 18. år kan fradrages. Hvis bidragspligt påhviler for en kortere periode end et år, nedsættes fradraget tilsvarende.

Stk. 3. De i stk. 1 omhandlede bidrag til børn under 18 år er ikke skattepligtige for modtageren."

§ 2

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 765 af 16. september 1993, som senest ændret ved lov nr. 443 af i. juni 1994, foretages følgende ændringer:

1) § 5, stk. 2, affattes således:

"Stk. 2. Har barnet vederlagtfrit modtaget en indtægtsnydelse eller formue fra sine forældre, stedforældre eller plejeforældre, beskattes indtægtsnydelsen eller formuen og dennes afkast hos giveren, hvis denne er fuldt skattepligtig her til landet. 1. pkt. gælder dog kun til udløbet af det kalenderår, i hvilket barnet fylder 18 år, eller til barnet indgår ægteskab. 1. pkt. finder ikke anvendelse på underholdsbidrag efter ligningslovens § 11."

2) I § 5, stk. 4, ændres "§§ 10 og 11" til: "§ 11".

§ 3

I personskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 102 af 14. februar 1994, som senest ændret ved lov nr. 445 af 1. juni 1994, foretages følgende ændringer:

1) I § 3, stk. 2, nr. 8, ændres "virksomhedsskatteloven." til: "virksomhedsskatteloven,".

2) I § 3, stk. 2, indsættes som nyt nummer:

"9) bidrag efter ligningslovens §§ 10-11."

§ 4

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning fra og med indkomståret 199x.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Efter gældende regler kan underholdsbidrag i anledning af skilsmisse, separation og faktisk samlivsophævelse fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt. Reglerne er blevet ændret mange gange i årenes løb, ligesom der er en righoldig praksis på området. Der henvises herom til Skattelovrådets udtalelse.

Efter forslaget bevares fradragsretten for ægtefællebidrag, medens den ophæves for så vidt angår børnebidrag, bortset fra beløb svarende til normalbidraget. Ægtefællebidrag skal fortsat være skattepligtige for modtageren, medens børnebidrag foreslås gjort helt skattefrie.

Der foreslås derudover en række andre ændringer, først og fremmest at fradraget efter forslaget skal ske ved opgørelsen af den personlige indkomst og ikke som efter gældende regler alene ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det sker bl.a., fordi der er tale om indkomstdeling mellem ægtefæller, der ikke lever sammen, og fordi underholdsbidrag beskattes som personlig indkomst for mod-

tager. Derved kan den skattemæssige værdi af fradraget blive større.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Under de almindelige bemærkninger er gennemgået de væsentligste ændringer i reglerne for den skattemæssige behandling af underholdsbidrag. Nedenfor beskrives en række andre ændringer.

Bestemmelserne i §§ 10-11 i forslaget er opdelt, således at § 10 omhandler ægtefællebidrag og § 11 børnebidrag. § 10 er endvidere opdelt, således at § 10, stk. 1, omhandler separation og skilsmisse og § 10, stk. 2, faktisk samlivsophør. Der er ikke behov for en tilsvarende opdeling i § 11. Det betyder samtidig, at den nuværende § 11 om bidrag til børn uden for ægteskab er indarbejdet i forslaget til ny § 11.

Det præciseres i bestemmelserne, at underholdsbidrag skal være løbende, forfaldne og betalte som betingelse for fradrag. Det er i overensstemmelse med praksis.

Det præciseres i bestemmelserne, at fradrag sker i skattepligtig almindelig indkomst og i personlig indkomst, ligesom beskatning sker i skattepligtig almindelig indkomst og i personlig indkomst.

Det har hidtil ikke været sædvanlig lovgivningsteknik i lovbestemmelser om indkomstopgørelsen at henvise til, om en indkomst eller en udgift ved skatteberegningen skal medregnes i beregningsgrundlaget for personlig indkomst, kapitalindkomst eller aktieindkomst.

Med 1987-skattereformen og især 1993-skattereformen er der imidlertid sket en sådan integration af indkomstopgørel-

sesreglerne og skatteberegningsreglerne, at det ikke er muligt at forstå henholdsvis indkomstopgørelsesreglerne og skatteberegningsreglerne isoleret. Reglerne i personskattelovens §§ 3, 4 og 4a henviser til indkomstopgørelsesreglerne ved klassificeringen af indtægter og udgifter som enten personlig indkomst, kapitalindkomst eller aktieindkomst.

Der er det samme behov for, at der i indkomstopgørelsesreglerne sker en henvisning til personskattelovens bestemmelser i §§ 3, 4 og 4a. Kun herved kan man få et samlet overblik over, hvorledes en indkomst eller en udgift skal behandles skattemæssigt.

Der er efter gældende regler fradrag for ægtefællebidrag for det år, hvori samlivet faktisk ophæves, hvis bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige. Der er efter forslaget ikke fradragsret for bidrag vedrørende det år, hvori der sker faktisk samlivsophævelse, medmindre der i samme år sker separation/skilsmissе. Det skyldes, at ægtefællerne for det indkomstår, hvor samlivet ophæves, skattemæssigt betragtes som samlevende, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4. Hvis ægtefællerne bliver separeret/skilt i samlivsophævelsesåret, sker beskatning af og fradrag for bidrag fra og med dette tidspunkt efter reglerne for separation/skilsmissе. Hvis separation/skilsmissе først sker i et senere indkomstår end samlivsophævelsesåret, er der således ikke fradragsret for bidrag vedrørende samlivsophævelsesåret.

Der er efter forslaget ikke fradrag for bidrag efter separation/faktisk adskillelse, der vedrører det indkomstår, hvori samlivet genoptages. Det skyldes, at ægtefællerne skattemæssigt er samlevende ved udgangen af dette indkomstår, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 5.

Der sker derudover enkelte sproglige og redaktionelle præciseringer. Således udgår ved faktisk samlivsophævelse betingelsen om, at modtageren skal være selvstændigt ansat til statsskat. Samlivet anses dog fortsat kun for ophævet i skattemæssig forstand, hvis ægtefællerne på grund af uoverensstemmelse eller andre ydre årsager lever varigt adskilt uden fælles husførelse.

Endvidere erstattes betingelsen om, at bidraget skal være fastsat eller godkendt af det offentlige med, at bidraget skal være fastsat af en offentlig myndighed, typisk statsamtet, eller aftalt mellem parterne. Der er derimod ikke indsat regler om, hvornår denne aftale skal foreligge; det er dog en forudsætning for fradragsret, at der består bidragspligt, og at bidragene rent faktisk er ydet løbende.

Underholdsbidrag til børn kan efter gældende regler fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, hvis de almindelige betingelser er opfyldt. Bidraget er skattepligtigt for modtageren, dvs. barnet, for bidrag, der overstiger normalbidraget. Det foreslås, at bidraget alene kan fradrages for så vidt angår normalbidraget, medens det i det hele skal være skattefrit for modtageren. Baggrunden for forslaget er, at løbende underhold til børn, der opholder sig hos bidragyderen, ikke er skattepligtigt for modtageren. Det er derfor fundet rimeligt at fritage disse bidrag for beskatning. Fradragsretten for normalbidraget foreslås dog bevaret for ikke at forringe de økonomiske vilkår for disse børnefamilier i urimelig grad. Den skærpede beskatning af ydere af bidrag ud over normalbidraget opvejes delvis af forslaget om, at bidraget skal fradrages i den personlige indkomst.

Frdrag for engangsydelser i anledning af dåb og konfirmation foreslås afskaffet, idet de ikke opfylder grundreglen om, at kun løbende underholdsydelser kan fradrages.

For så vidt angår bidrag til børn, der opholder sig lige meget hos begge forældre, har Højesteret ved dom af 24. september 1993 (TfS 1993.477) fastslået, at yder har fradragsret. Af dommens præmisser fremgår bl.a., at 'et barn, der opholder sig lige meget hos hver af forældrene, skal anses for at have opholdssted hos den af forældrene, på hvis adresse barnet er tilmeldt folkeregisteret. Det er derfor ikke fundet nødvendigt at opstille særlige regler herom. Det bemærkes dog, at der kun skal være fradragsret for den ene af forældrene, således at ikke begge forældre kan opnå fradrag for normalbidraget til et barn, der opholder sig lige meget hos forældrene.

Til § 2

Til nr. 1

Efter kildeskattelovens § 5 skal indtægtsnydelser og gaver, som et barn har modtaget fra sine forældre, indkomst- og formuebeskattes hos yderen. Det kunne lede til den fortolkning, at underholdsbidrag skulle beskattes hos yderen. Det er ikke tilfældet, hverken under de gældende regler eller efter forslaget om nye skattemæssige regler for underholdsbidrag. Ved ændringen tydeliggøres det, at underholdsbidrag ikke skal beskattes hos giveren.

Til nr. 2

Ændringen er redaktionel.

Til § 3

Til nr. 1

Ændringen er redaktionel.

Til nr. 2

Efter gældende regler kan underholdsbidrag alene fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter for-

slaget kan bidrag tillige fradrages ved opgørelsen af den personlige indkomst.

Til § 4

Loven skal have virkning fra og med indkomståret 199x. Ved gennemførelsen af skattereformen i 1993 indsattes en overgangsbestemmelse, der skulle sikre en højere skattemæssig **fradragsværdi** af underholdsbidrag på over 40.000 kr. i 1994 og 80.000 kr. i 1995 end den fradragsværdi, som fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst ville betinge. Da børnebidrag kun i helt ekstreme tilfælde kan overstige disse beløbsgrænser, og da den skattemæssige fradragsværdi af normalbidraget er forøget ved forslaget, er det ikke fundet nødvendigt at indføre overgangsordninger, selv om fradragsretten afskaffes for bidrag, der overstiger normalbidraget.

