



Opløsning af virksomheder

Den skattemæssige
behandling

Skrevet af:

Tine Primdahl Madsen
Cand.merc.aud.-studiet
Aalborg Universitet

Vejleder:
Erik Werlauff

Forord

Denne kandidatafhandling er udarbejdet, som et afsluttende speciale, i forbindelse med et 2-årigt uddannelsesforløb på Cand.merc.aud.-studiet på Aalborg Universitet. Afhandlingens primære funktion er at afdække et område indenfor revisionsbranchen, som ikke i forvejen er gennemgået og bandlet flere gange før i forskelle nuancer. Dette er grunden til det valgte emne, da det ikke er noget, jeg er støt på før og tænker, at det er et yderst relevant emne som fortjener et større fokus. Det vedrører alle, der påtænker at starte virksomhed og alle virksomheder, der påtænker lukning. Virksomheder i økonomiske vanskeligheder, som der ligeledes er rigtig mange af, især i forbindelse med Covid-19, som i skrivende stund er medvirkende til nedlukning af mange lande og dermed også rigtig mange virksomheder. Mange vil overleve denne krise, men der er også rigtig mange, der vil blive tvunget til at dreje nøglen i denne forbindelse. Hvilket gør, at denne afhandling, er yderst relevant for et utal af mennesker i Danmark og ikke kun de, der er udtænkt som afhandlings sekundære funktion. Afhandlingens påtænkte sekundære funktion er, at oplyse eksempelvis revisorer med en opdateret viden om de forskellige virksomhedsformer samt de forskellige opløsningsformer, og hvordan disse kan bruges i forhold til hinanden. Derudover kunne denne afhandling være nyttig for iværksættere eller andre der ønsker at stifte virksomhed, men ikke helt ved hvordan eller hvilken type de skal vælge. Endvidere er afhandlingen yderst relevant for ejer af iværksætterselskaber, da disse skal opløses inde den 1. april 2021. Da alle mulighederne for opløsning vil blive præsenteret, således nedlukningen af iværksætterselskaberne kan blive lidt mere overskueligt for de involverede.

Afhandlingen er skrevet af Cand.merc.aud.-studerende Tine Primdahl Madsen, med kyndig vejledning af Professor, dr.jur. Erik Werlauff.

God fornøjelse!

Tine Primdahl Madsen

Erik Werlauff

Anslagsberegning:

Antal anslag:	152.551 anslag
Normalsider á 2.400 anslag:	63,56 normalsider



Abstract

This Master's thesis will explain the different types of business as well as the different forms of dissolution for companies, that is possible in relation to the current Danish legislation. There will only be focused on the pure forms of business and in a Danish context.

The different types of business will be presented, and their differences will be highlighted. The same will apply to the solutions for the different types of business, since not all types of business can use the same solutions.

This thesis will focus on the tax matters and the consequences of the different dissolution options on the different types of business. Corporate law issues will also be presented as they will not be able to be omitted in conjunction, as they are important for understanding business practices. Similarly, corporate law matters are important in order to uncover the differences between the different types of business and their structure, since this is not seen in tax law.

The danish tax law treats all types of dissolutions equally, no matter if it is chosen or forced. The difference lies in whether the company is part of the solution or not and who decides the process.

Indholdsfortegnelse

Forord	0
Abstract	2
Kapitel 1 - Indledning, afgrænsning og metode.....	5
1.1. Indledning	5
1.2. Problemstilling.....	7
1.3. Afgrænsning	8
1.4. Metode	9
Kapitel 2 - Redegørelse af virksomhedstyper og opløsningsmuligheder	10
2.1. Virksomhedstyper.....	10
2.1.1. Kapitalselskaber.....	11
2.1.1.1. Aktieselskaber og anpartsselskaber.....	11
2.1.1.2. Iværksætterselskaber	12
2.1.1.3. Hovedaktionæren	12
2.1.1.3.1. Armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2.....	13
2.1.1.4. Opsamling af kapitalselskaberne.....	14
2.1.2. Transparente selskaber og virksomheder.....	15
2.1.2.1. Enkeltmandsvirksomheder	15
2.1.2.2. Interessentskaber.....	16
2.1.2.3. Kommanditselskaber.....	17
2.1.2.4. Partnerselskaber	18
2.1.2.5. Partrederier og andre partsselskaber.....	19
2.1.2.6. Andelsselskaber/andelsforeninger	20
2.1.2.7. Opsamling af de transparente virksomheder.....	21
2.1.3. Foreninger og fonde	22
2.1.3.1. Økonomiske foreninger og erhvervsdrivende fonde/økonomiske fonde.....	23
2.1.3.2. Ideelle foreninger og almindelige fonde	24
2.1.3.3. Opsamling af foreninger og fonde	25
2.1.4. Opsummering samt forskellene på virksomhedsformerne	27
2.2. Opløsning af virksomheder.....	29
2.2.1. Moms og andre afgifter.....	30
2.2.2. Hvad er frivillig opløsning	31
2.2.2.1. Dødsbo	31
2.2.2.2. Fusion og spaltning	33



2.2.2.3. Likvidation.....	34
2.2.2.4. Opløsning ved betalingserklæring	35
2.2.2.5. Opsummering af frivillig opløsning	36
2.2.3. Hvad er tvangsopløsning	37
2.2.3.1. Hvad er RIM?	37
2.2.3.2. Konkurs	38
2.2.3.2.1. Rekonstruktion	42
2.2.3.3. Erhvervsstyrelsens mulighed for tvangsopløsning.....	43
2.2.3.4. Opsamling af tvangsopløsning	43
2.2.4 Opsummering af tvangsopløsning og frivillig opløsning	45
Kapitel 3 - Analyse og sammenfatning	46
3.1. <i>Hvad sker der skattemæssigt ved opløsning</i>	<i>46</i>
3.1.1. Kapitalselskaber.....	46
3.1.1.1. Hovedaktionærer.....	47
3.1.2. Transparente virksomheder	49
3.1.3. Fonde og foreninger	50
3.2 <i>Konklusion.....</i>	<i>51</i>
Litteraturliste	53
Anvendte love og bekendtgørelser:	53
Artikler:.....	53
Bogfortegnelse:	53
Domsregister:	54
Fra den juridiske vejledning 2020-1. halvår (https://skat.dk):	56
Hjemmesider:	57
Bilag 1.....	Error! Bookmark not defined.

Kapitel 1

- Indledning, afgrænsning og metode

I kapitel 1 vil afhandlingens fokusområde blive beskrevet, og afgrænsning i forhold til den valgte problemformulering vil blive præsenteret. Til sidst vil afhandlingens metode og struktur blive redegjort for og der vil blive set kritisk på de anvendte kilder.

1.1. Indledning

Taget i betragtning af den seneste udvikling indenfor Covid-19 er denne afhandling blevet yderst relevant, da mange forskellige virksomheder, står overfor en vanskelig økonomisk situation, som vil føre til mange nedlukninger. Det vil både opstå frivillige opløsninger og tvangsopløsninger i denne forbindelse.

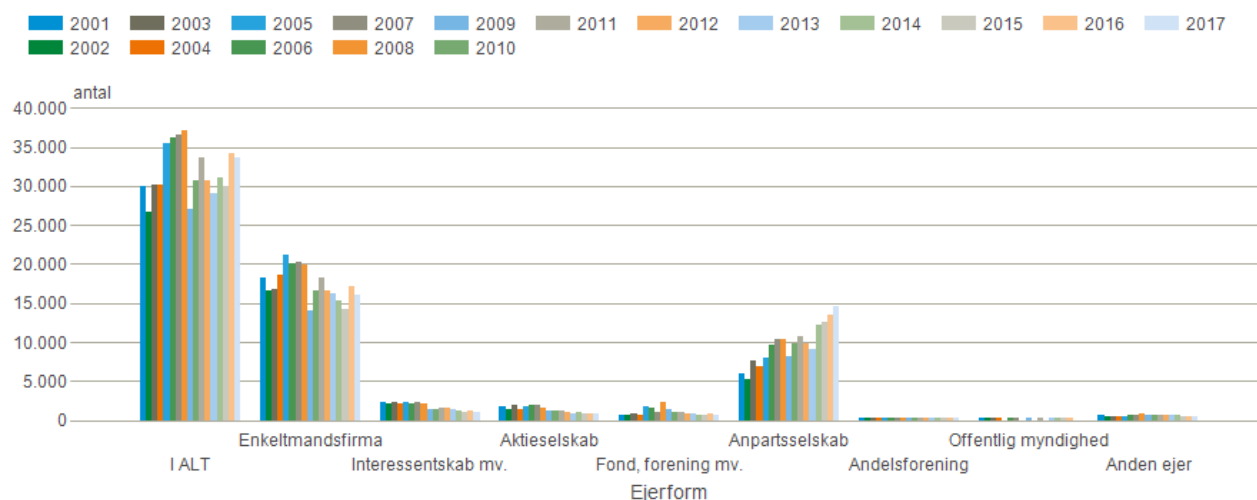
Den oprindelige interesse for det valgte emne, eller undren indenfor området, opstod dog ikke i forbindelse med Covid-19, selvom det ville være en god begrundelse. Interessen opstod i forbindelse med en jobsamtale hos Skattestyrelsen, i forhold til en stilling indenfor tvangsopløsninger af selskaber. Jobsamtalen gav dog ikke det ønskede afkast, men der opstod en idé og en lyst til at arbejde indenfor dette område i forbindelse med det kommende kandidatspeciale.

Området var dog for snævert til et specialeemne og levede heller ikke helt op til de forventninger, undertegnede havde for et speciale. Hvilket gav idéen til at medtage flere virksomhedsformer, da det ikke kun er selskaber der kan opløses eller tvangsopløses. Der er dog mange selskaber der skal opløses inden for det kommende år, da iværksætterselskaberne alle skal opløses inden den 1. april 2021. Derudover har der været mulighed for at opleve en konkurs på nært hold og hvad dette kan medføre af yderligere problemstillinger for både ejer og pårørende. Hvilket gav interessen i at få flere opløsningsmuligheder med, tvangsopløsning og frivillig opløsning, da det naturligvis også er muligt at virksomheden selv ønsker opløsning af forskellige årsager.

Der er naturligvis forskel på om virksomheden tvangsopløses eller opløses frivilligt, men der er også forskellige tanker bag ved hver opløsningsform for virksomhederne. Og hvilken mulighed for opløsning skal der så vælges, hvis virksomheden er kommet i økonomiske problemer og ikke selv kan se vejen ud. Her vil denne afhandling hjælpe med at få et overblik over mulighederne og give de rette incitamenter til, at foretage det rette valg i forhold til den konkrete virksomhedsform og dennes økonomiske situation.

Som Cand.merc.aud. studerende på Aalborg Universitet bliver konkurs præsenteret meget grundigt og yderst tilfredsstillende i forbindelse med studieforløbet, men de øvrige opløsningsformer bliver præsenteret eller nævnt i et meget begrænset omfang. Derudover præsenteres der mange virksomhedsformer, dog bliver enkeltmandsvirksomheder og kapitalselskaberne det primære fokus, hvilket naturligvis også giver meget god mening, da der klart er flest af disse virksomhedstyper. Hvilket også ses tydeligt i tabel 1.1, som viser hvilke virksomhedsformer, der er blevet registreret i perioden 2001-2017. Her ses det, at der hvert år i hele perioden, er oprettet flest enkeltmandsvirksomheder og dernæst anpartsselskaber.

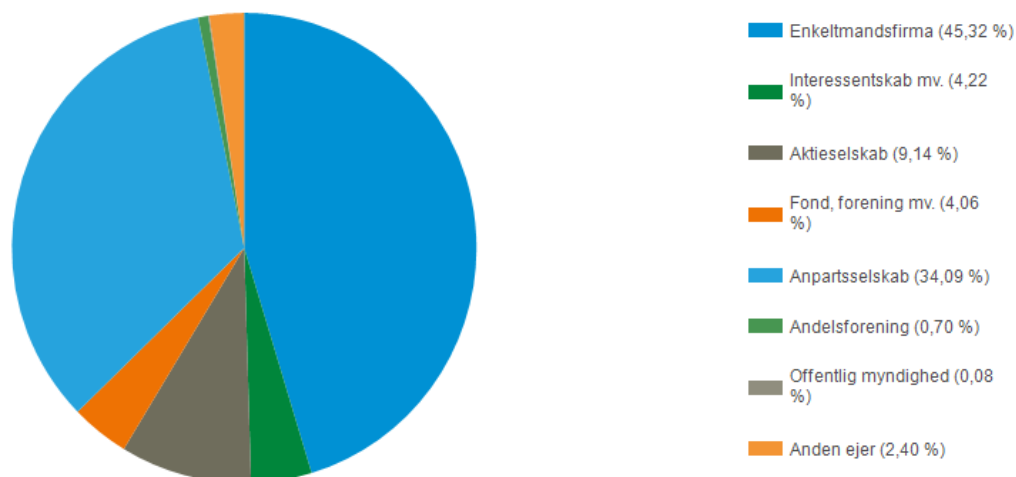
Tabel 1.1. Oversigt over de virksomhedstyper der er etableret i år 2001-2017



Kilde: Danmarks statistik

I tabel 1.2 ses den procentvis andel af de forskellige virksomhedsformer der er etableret i Danmark i 2017, hvilket ligeledes giver et meget godt indblik i, hvor mange eksempelvis enkeltmandsvirksomheder der er registreret hos Erhvervsstyrelsen i 2017, i forhold til de øvrige virksomhedsformer. Hvis det så antages, at der har været en lignende udvikling i oprettelsen af nye virksomheder i år 2018 til nu, som der har været i år 2001-2017, som vist i tabel 1.1, kan det konkluderes at den procentvis andel af de forskellige virksomhedsformer er tilnærmelsesvis identisk i 2020 som i 2017 som tabel 1.2 illustrerer.

Tabel 1.2. Oversigt over de virksomhedstyper der er etableret i 2017



Kilde: Danmarks statistik

Dette giver naturligvis god anledning til at fokusere på enkeltmandsvirksomheder og kapitalselskaber, men i denne afhandling vil de øvrige virksomhedsformer også blive medtaget, således det er alle danske virksomhedsformer der bliver behandlet og ikke kun de hyppigst forekommende. Årsagen til dette er, at en revisor naturligvis skal kunne rådgive alle virksomhedsformer og ikke kun enkeltmandsvirksomheder

og anpartsselskaber som de mest anvendte. Hvilket trods alt er formålet med en kandidatafhandling, netop at kunne demonstrere færdigheder i at identificere, analyserer og rådgive i forhold til en faglig specifik problemstilling. Hvilket må antages, at opløsning af virksomheder er for en del revisorer og advokater, især i forbindelse med den nuværende situation med Covid-19. Derudover er opløsning en del af en hver virksomheds livscyklus og dermed en vigtig og relevant viden at besidde for revisorer.

Naturligvis vil der opstå en række spørgsmål når der nævnes opløsning af virksomhed, da der er mange virksomhedsformer i spil, og hvilke opløsningsmuligheder kan disse så benytte? Kan alle virksomhedsformer benytte alle opløsningsformer som de selv lyster? Eller er der begrænsninger? Og hvor findes disse begrænsninger? Spørgsmål er der nok af og denne afhandling vil forsøge at svare på nogle, men kan naturligvis ikke svare på alle, da der vil være begrænsninger i forhold til problemformuleringen som vil blive præsenteret nedenfor.

1.2. Problemstilling

I forhold til den interesse og undren som blev fremhævet i indledningen og i lyset af andre faktorer, som pandemier og eksterne forhold, som virksomheder ikke selv er herre over og derfor heller ikke har mulighed for at modvirke, er jeg kommet frem til følgende problemformulering for denne kandidatafhandling:

*Hvilke konsekvenser, ved opløsning af virksomheder,
findes skattemæssigt?*

I denne problemformulering er ordvalget naturligvis ikke tilfældigt, da der ofte ligger mange tanker bagved valget af den helt rigtige problemformulering, hvilket også er tilfældet i denne situation. Ordrene skal naturligvis være nøje udvalgt, og dernæst er den rette sammensætning af disse ord yderst vigtigt, således der ikke er nogen tvivl om betydningen af spørgsmålet. Dette er en lang og vigtig proces, da denne er afgørende for afhandlingens udfald og dermed også hvilket udfald der forventes af læserne. Hvis spørgsmålet er udformet tvetydigt og dermed bliver opfattet anderledes af læseren, vil konklusionen ikke afspejle svaret på læserens nysgerrighed og interesse i spørgsmålet. Afhandling vil skuffe og falde til jorden i forhold til de forventninger læseren havde. Dette er naturligvis et kritisk element i forhold til bedømmelsen. Da hovedformålet stadig er at udarbejde en afhandling, der skal bedømmes fagligt. Men da denne afhandling også gerne skulle bidrage til en bedre forståelse af emnet, og dermed incitament til at foretage rette beslutninger i forhold til en eventuel opløsning af en virksomhed, uanset virksomhedsformen. Der vil, i forhold til læserens samlede udbytte af afhandlingen, også være forventning om at disse incitamenter opfyldes og præciseres i en forståelig og relevant kontekst. I den kontekst der forventes ud fra problemformuleringen og dennes sprog- og ordvalg.

Der er her valgt ordret 'virksomheder', og ikke selskaber, da der ønskes en mere komparativ vurdering af alle virksomhedsformerne og ikke kun for kapitalselskaberne. Der er i forvejen udarbejdet rigtig meget materiale om blandt andet kapitalselskaber, men ikke så meget om virksomhedsformerne samlet set og i forhold til hinanden. Hvilket gav interessen til at sammenligne alle former for virksomheder sammenholdt med alle former for opløsning og ikke kun i forhold til eksempelvis tvangsopløsning. Denne sammenligning

er ikke noget jeg tidligere har stødt på i mit studieforløb og heller ikke noget studiet bruger en masse tid på at undervise i, selvom det vil være en del af enhver virksomheds livscyklus. Det er selvfølgelig ikke noget der skænkes mange tanker ved opstart af virksomhed og heller ikke når virksomheden blomstrer i fuldt flor, men derfor kommer dagen alligevel på et tidspunkt. Måske er der først om 100 år, og måske er det i morgen der kommer en konkursbegæring fra skifteretten. Det kan ikke altid forudses, og slet ikke ved opstart af ny virksomhed. Men for at gøre en lang historie kort, er der valgt virksomheder, da det er alle virksomhedsformer der vil være i fokus og ikke blot én eller to virksomhedsformer.

'Skattemæssigt' er ét af de andre ord, der er udvalgt, da det er den skattemæssige tilgang der vil være hovedfokus, især i forhold til analysedelen. Det selskabsretlige vil også have sit præg på afhandlingen, da det er dér mange af forskellene ligger, især i forhold til virksomhedstyperne. Hvis den selskabsretlige del ikke blev medtaget i afhandlingen, ville det ikke være muligt at lave den samme skildring mellem de forskellige virksomhedstyper, da flere af disse skildringer er selskabsretlige og ikke kun skatteretlige. Det har endvidere været nødvendigt at lave yderligere afgrænsninger, i forhold til emnevalget. Da der findes en række begrænsninger i forhold til sidetal på denne afhandlingen og i forhold til den tidsmæssige strækning.

1.3. Afgrænsning

I denne kandidatafhandling vil fokus udelukkende være på de danske forhold og dermed den danske lovgivning. Dette gøres af hensyn til omfanget og overskueligheden, da der kan være mange forskellige og lokale variationer af de valgt virksomhedstyper i andre lande og dermed også den lokale stats skattelovgivning. Derudover ligger min interesse inden for den danske lovgivning og ikke indenfor EU's eller de enkelte medlemslandes lovgivning, ej heller for resten af verdens. Dette vil kunne undersøges nærmere ved behov, men ikke i denne afhandling og heller ikke af egen interesse. Hvilket er årsagen til at disse forhold ikke bliver behandlet i denne afhandling. Af samme årsag vil Europæiske økonomiske firmagrupper EØFG og filialer af udenlandske selskaber heller ikke blive behandlet. Det samme gør sig gældende med udenlandske koncerner og deres tilknytning til danske datterselskaber. Der vil dog være en undtagelse til undtagelsen her, da koncernrelationen kort vil blive brugt i forbindelse med analysen.

I denne afhandling vil kun de rene virksomhedsformer blive benyttet og i en dansk sammenhæng, hvor alle involverede er hjemmehørende i Danmark. Det vil sige, at der godt kan være yderligere lovgivning på et givent område, som involvere selskaber eller personer, som ikke er hjemmehørende i Danmark. Disse regler vil ikke blive medtaget i denne afhandling, men det betyder ikke, at disse ikke findes, eller at de ikke er vigtige i forhold til området. De vil bare ikke blive nævnt i denne sammenhæng, da fokus vil være på den danske sammenhæng. Der kan selvfølgelig godt være en aktionær som er dansk statsborger, men som bor i udlandet lige nu. Disse situationer er ikke medtaget, da der vil være for mange 'men'er' og 'hvis'er' i forhold til forståelsen og analysen og dermed også i forhold til konklusionen. Hvilket ikke er hensigten med afhandlingen og dermed er disse situationer fravalgt.

Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning vil heller ikke blive behandlet separat eller indgå selvstændig i afhandlingen, da denne virksomhedsform har rigtig meget særlovgivning, men opløses i alt væsentlig på samme vilkår som andre investeringsselskaber, og derfor er det ikke fundet relevant at disse

medtages særskilt. Derudover findes disse investeringsinstitutter med minimumsbeskatning ikke i nært så stort et omfang som eksempelvis aktieselskaber og enkeltmandsvirksomheder. Som fysisk person vil det heller ikke være nærliggende at oprette denne type virksomhed, frem for de øvrige virksomhedsformer der er medtaget i denne afhandling.

Der vil ikke blive taget stilling til hvordan en fusion eller en spaltning reelt foregår, med alle reglerne fra selskabsloven, med hensyn til blandt andet fusionsplan, mv., da det ikke har nogen værdi for afhandlingen at få afdækket dette emne i forhold til besvarelsen den opstillede problemformulering.

1.4. Metode

Denne kandidatafhandling er udarbejdet indenfor den rets dogmatiske metode. Her vil den gældende ret i Danmark, indenfor opløsning af virksomheder, blive beskrevet og analyseret. Opløsning af virksomheder er underlagt mange års retspraksis, hvilket vil afspejle sig i, at der er mange afgørelser omkring dette emne. Der vil hverken blive opstillet teser eller hypoteser igennem denne afhandling.

Der vil blive anvendt juridisk metode i forhold til retskilderne. En væsentlig del af afhandlingens datagrundlag består af den gældende lovgivning, som der er forholdt sig ukritisk til, der er dog en vis usikkerhed ved fortolkningen af loven. Den juridiske vejledning, som er brugt i et vist omfang, er ligeledes benyttet ukritisk, da denne er udarbejdet af Skattestyrelsen, og som fysisk person kan der støttes ret om denne vejledning. Hvilket tillægger en høj grad af troværdighed. Øvrigt anvendt litteratur vil der være en vis risiko for, at disse kan indeholde subjektive holdninger, hvilket naturligvis kan have indvirkning på afhandlingens udformning. Der er dog forsøgt at opretholde et objektivi perspektiv i forhold til afhandlingen og dennes beskrivende del.

I første del af afhandling vil de forskellige virksomhedsformer og opløsningsformer blive præsenteret. Hvorefter en sammenligning af disse, vil afslutte først del af afhandlingen. Anden del vil omhandle de skattemæssige konsekvenser, som bliver præsenteret gennem en komparativ analyse af de forskellige opløsningsmuligheder ud fra hver af de gennemgåede virksomhedsformer. Dette sker på baggrund af de gældende love og anbefalinger fra de relevante Styrelser.

For at visualisere forløbet i første del af afhandlingen og opsamlingen af de forskellige virksomhedsformer og opløsningsformer, vil henholdsvis figur 2.1 og 2.6 blive opdateret med de nyeste informationer om de forskellige virksomhedsformer eller opløsningsformer. Den visuelle præsentation af data forventes at give læseren et bedre overblik over forskellene. Den samlede oversigt over de forskellige virksomhedsformer og opløsningsformer vil fremgå i opsamlingsafsnittene.

Kapitel 2

- Redegørelse af virksomhedstyper og opløsningsmuligheder

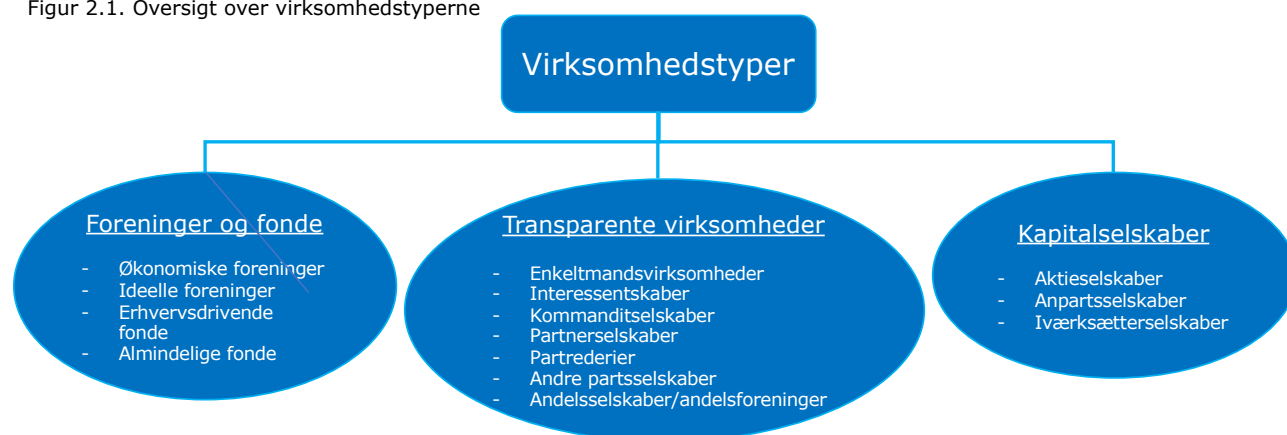
Dette afsnit giver en redegørelse, af de forskellige virksomhedstyper denne afhandling har fokus på, og derefter hvilke opløsningsmuligheder de forskellige virksomhedstyper kan benytte sig af, eller kan blive tvunget ud i. Dette gøres gennem en beskrivelse af hver virksomhedstype, og hvad der gør denne speciel i forhold til de andre. Dernæst vil der blive redegjort for, hvilke opløsningsmuligheder der ligger indenfor de konkrete virksomhedstyper, og hvilken betydning dette vil få for virksomheden samt dens ejere og ledelse.

2.1. Virksomhedstyper

Der findes et hav af forskellige måder at drive virksomhed på, det kan gøres igennem kapitalselskaber, transparente virksomheder, foreninger og fonde, mv. Derudover følger alle disse virksomhedsformer heller ikke de samme love, hvilket kan gøre det svært at overskue, hvad der reelt vil ske i praksis, hvis en virksomhedsform af en eller anden årsag skal opløses, og hvilke love og særlovgivninger der skal fokuseres på for denne specifikke virksomhedsform.

Nedenfor i figur 2.1 findes en oversigt over de 14 virksomhedsforme denne afhandling kommer til at beskæftige sig med. Virksomhedsformerne er delt op i tre typer; kapitalselskaber, transparente virksomheder og foreninger og fonde, som vil blive behandlet samlet under hver deres afsnit. De forskellige virksomhedsformer vil blive uddybet og gennemgået enkeltvis i dette afsnit, under hver deres 3 overordnede virksomhedstyper. Afslutningsvist vil der være en opsamling af virksomhedsformerne samt en fremhævnning af deres forskelle.

Figur 2.1. Oversigt over virksomhedstyperne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

2.1.1. Kapitalselskaber

Under kapitalselskaber findes de selskabsformer, som alle har det tilfældes, at de hæfter begrænset med den indskudte kapital i form af aktier eller anparter. Alle kapitalselskaber skal have en bestyrelse og de skal aflægge årsrapport efter årsrapportloven, hvilket er revisionspligtigt. Indenfor kapitalselskaber findes der tre forskellige slags selskaber som på mange områder er vidt forskellige, men samtidig er så ens, at de kan følge samme lovgivning. Der er Iværksætterselskaber, som findes lidt endnu, og så er der anpartsselskaberne og aktieselskaberne, som i denne afhandling er sat sammen under den samme overskrift. Grunden til dette er, at de netop følger den samme lovgivning og derfor vil der ikke være stor forskel, ved opløsning, om det er et aktieselskab eller et anpartsselskab. Iværksætterselskaberne er sat for sig selv, da disse kun eksistere kort tid endnu og derfor ikke helt kan sammenlignes med de øvrige kapitalselskabsformer.

Skattemæssig bliver alle kapitalselskaber beskattet af deres indkomst, såvel som alle fysiske personer gør af deres indkomst. Der er dog en række udgifter, der kan fratrækkes, inden der skal betales skat, såsom driftsudgifter, renter, mv. Dette kan der skrives endnu en kandidatafhandling om og vil derfor ikke blive behandlet yderligere. Efter kapitalselskabet har fratrullet de tilladte udgifter fra deres indkomst, skal der betales 22 procent i skat, jf. Selskabsskattelovens § 17. Derudover kan ejerne få udbytte af virksomhedens overskud, hvilket ligeledes skal beskattes, blot hos aktionæren eller anpartshaveren, se afsnittet 2.1.1.3. Hovedaktionæren.

2.1.1.1. Aktieselskaber og anpartsselskaber

Aktieselskaber og anpartsselskaber er kendetegnet ved begrænset hæftelse i form af det indskud, som aktionærene eller anpartshaverne indskyder i selskabet. Derudover er det forholdsvis nemt at indtræde og udtræde af denne virksomhedsform. Da aktierne eller anparterne blot skal sælges. Disse elementer gør naturligvis kapitalselskaberne utrolig attraktive. Der ligger dog nogle andre ulemper inden for disse virksomhedsformer, som kan trække i den modsatte retning.

Aktie- og anpartsselskaber bliver, selskabsretligt, reguleret af selskabsloven og loven er på mange områder ens for alle kapitalselskaber. Kapitalselskaberne er nogle af de virksomhedsformer, som bliver mere detaljeret reguleret end mange andre. Der er blandt andet krav til indskud, som ligger på henholdsvis 400.000 kroner for aktieselskaber og 40.000 kroner for anpartsselskaber, jf. Selskabslovens § 4, stk. 2. Til gengæld er der ved kapitalselskaber begrænset hæftelse, der hæftes kun med den indskudte kapital i form af aktier eller anparter. Eller den kapital deltagerne har forpligtet sig til at indskyde, da der i et aktieselskab er mulighed for at skylde penge. Det vil sige, at hvis virksomheden reelt kun skal bruge 300.000 kroner for at komme i gang, så kan de sidste 100.000 kroner godt vente med at blive indbetalt, til selskabet har brug for dem. Der er dog et minimumskrav på 25 procent af hver ejerandel, således at der skal indbetales 25 procent, af hver ejerandele, af selskabskapitalen ved stiftelse og fremadrettet, jf. Selskabslovens § 33.

Aktieselskaber og anpartsselskaber kan stiftes af én eller flere fysiske personer eller juridiske personer. Stiftelsen skal registreres hos Erhvervsstyrelsen, førend selskabet har rets evne. Der skal endvidere være en 2-strengt ledelse i aktie- og anpartsselskaber, hvilket vil sige at der skal være både en ledelse og en bestyrelse eller tilsynsråd. I anpartsselskaber er der dog lempelige regler for en bestyrelse, da denne blot

skal bestå af minimum én person, fysiske såvel som juridisk person. I et aktieselskab er reglerne skærpet en smule, da der skal være minimum tre personer i dennes bestyrelse. Ved stiftelse er der desuden en række dokumenter der skal medfølge til Erhvervsstyrelsen, såsom selskabets vedtægter samt ejerkreds. Alle aktionærer og anpartshavere skal endvidere registreres i ejerbogen, jf. Selskabslovens § 50. Der findes yderligere krav til stiftelse, ejerbog, vedtægter, mv. som der ikke vil blive behandlet yderligere i denne sammenhæng.

2.1.1.2. Iværksætterselskaber

Denne selskabstype har fået sin egen overskrift, da den på flere punkter adskiller sig fra de øvrige kapitalselskaber. Derudover er det heller ikke muligt at stifte et iværksætterselskab efter 1. januar 2019. Endvidere skal alle være opløst eller omdannet til anpartsselskaber, eller aktieselskaber, inden den 1. april 2021. Derfor vil denne selskabsform, alt andet lige, være i større fokus, i forhold til opløsning, indenfor det næste år, hvilket gør at den er yderest interessant og relevant i forhold til denne kandidatafhandling.

Iværksætterselskaber er den sidste form for kapitalselskab, som selskabsloven regulerer. Dette er en form for anpartsselskab uden en selskabskapital på 40.000 kroner, jf. Selskabsloven § 5, stk. 14. Iværksætterselskaber kunne stiftes for 1 krone, og havde til formål at hjælpe iværksættere med at starte virksomhed i selskabsform og derved undgå personlig hæftelse, hvis ikke virksomhedsidéen kunne skabe det forventelige overskud. Ved iværksætterselskaberne kræves en ledelse og en bestyrelse eller et tilsynsråd på minimum tre personer, ligesom ved aktieselskaberne. Stiftelsen foregår efter de samme principper som ved aktie- og anpartsselskaberne.

2.1.1.3. Hovedaktionæren

Som hovedaktionær, eller som aktionær i almindelighed, kan der, hvis kapitalselskabet genererer overskud, modtages udbytte af overskuddet. Der findes flere former for udbytte, der kan tilkomme aktionærer, hvilket naturligvis skal beskattes, her som aktieindkomst. Disse former for udbytte er; deklareret udbytte, maskeret udbytte/udlodning, likvidationsudlodning, udlodning ved nedsættelse af aktiekapital, fondsaktier og friaktier og til sidst salg af aktier til det udstedende selskab. De forskellige former for udbytte vil blive beskrevet ganske kort, blot for at få et overblik, og vil ellers ikke blive behandlet yderligere i den afhandling.

Deklareret udbytte er den form for udbytte der bliver udloddet årligt på generalforsamlingen, efter endt regnskabsår, hvis der ellers er likviditet nok i selskabet. Dette vil være den mest almindelige form for udbytte.

Maskeret udbytte eller udlodning bliver behandlet ens skattemæssigt, men der er dog en smule forskel på disse. Maskeret udbytte kan forekomme, hvis en aktionær lader selskabet betale for en privat udgift, hvor selskabet betaler en driftsudgift, hvor der ikke er en tilsvarende indtægt til. Eksempelvis hvis en produktionsvirksomhed køber ekstra materiale ind, således aktionæren kan bruge det privat. Maskeret udlodning er hvis selskabets aktiver bliver givet eller solgt under markedsprisen, jf. armslængdeprincippet, til aktionæren. Eksempelvis ved salg af et sommerhus, en bil eller lignende til underpris eller omvendte hvis selskabet køber til overpris. Armslængdeprincippet vil kort blive forklaret nedenfor under afsnit 2.1.1.3.1. Armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2.

Likvidationsudlodning sker kun hvis et selskab er under likvidation, og der efterfølgende er overskud, dette kan være skattefri, hvis Skattestyrelsen giver tilladelse hertil. Udlodning ved nedsættelse af aktiekapital, som ikke er en del af en likvidation, vil blive beskattet som udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, også selvom der ikke er foretaget en udlodning i denne sammenhæng. Fondsaktier og friaktier er aktier der bliver udstedt hvis aktiekapitalen forhøjes med et tidligere overskud. Dette er som udgangspunkt skattefri, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 4, hvis der er tale om nyudstedte aktier. Dette gælder også eksempelvis hvis et selskab udlodder aktier af egen beholdning til aktionærerne eller hvis de eksisterende aktiers pålydende værdi forhøjes, her kan der ske beskatning i forhold til gave eller tilskud. Salg af aktier til det udstedende selskab, er hvis selskabet køber aktier tilbage fra aktionærer, her kan der opnås en dispensation for beskatning.

Generelt skal alle de forskellige former for udbytte beskattes efter aktieavancebeskatningsloven (lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier mv.), som aktieindkomst. Der er dog nogle undtagelser hvor udbytte beskattes som personlig indkomst eller som kapitalindkomst. Dette vil ligeledes kun blive omtalt kort og kun for at få en forståelse af principperne. Udbytte der skal beskattes som personlig indkomst kan eksempelvis være hovedaktionærens udbytte i form af lystbåd, sommerhus, bil, mv. og udbytte af næringsaktier, jf. Aktieavancebeskatningslovens § 17. Udbytte der beskattes som kapitalindkomst, er som hovedregel, det der ikke falder ind under de to andre kategorier. Det kan eksempelvis være gevinster og tab på obligationer. Her er beskatningsgrundlaget henholdsvis 37 procent, og ikke 27 procent som nedenfor, og 42 procent.¹

Fysiske personer beskattes af udbytte, som aktieindkomst, med henholdsvis 27 procent af de først 55.300 kroner årligt og derefter 42 procent af de resterende (2019 satser). Disse satser er for den samlede aktieindkomst for den pågældende aktionær eller anpartshaver, da det naturligvis er lovligt at eje aktier eller anpart i flere selskaber. Grænserne bliver fordoblet for ægtefæller.

Hovedaktionæren kan naturligvis også være et andet selskab, her vil udbytte, som hovedregel, være skattefrit, da der vil være et koncernforhold. Hvilket ikke vil blive behandlet yderligere, da det ikke ændre noget ved opløsningen.

2.1.1.3.1. Armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2

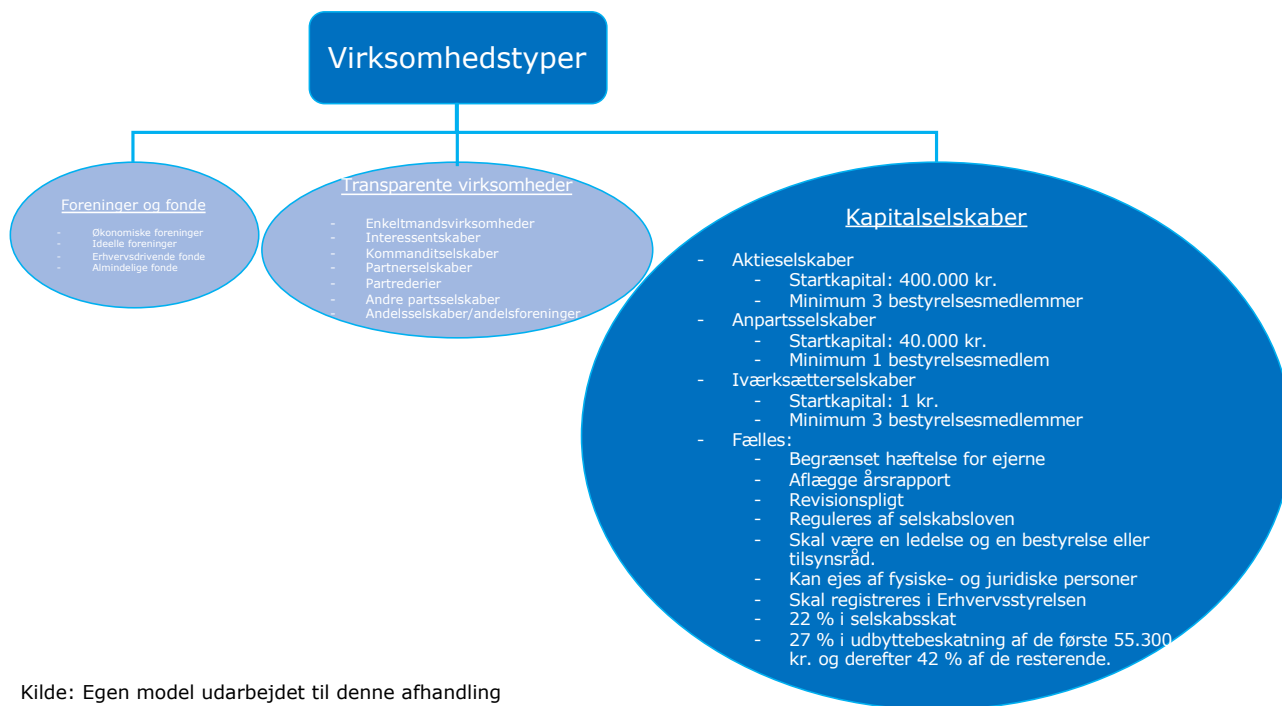
Armslængdeprincippet har hjemmel i Ligningslovens § 2 og gælder i forhold til handelsmæssige og økonomiske transaktioner. Når disse skal udføres efter armslængdeprincippet, betyder det at handlen skal indgå til samme pris, som en uafhængig part ville have købt eller solgt til. Hvilket vil sige uden interesseforhold, der kan sænke eller øge prisen unaturligt. Brud på disse regler findes ofte inden for koncerner eller mellem selskaber og deres hovedaktionærer (fysiske personer). Den sidste nævnte er grunden til, at den er medtaget her, da hovedaktionærer under opløsning af selskaber kan være opfindsomme i forhold til prisfastsættelsen af nogle aktiver, som der vil komme eksempler på senere.

¹ Den juridiske vejledning afsnit C.B.3.3 Hvordan beskattes udbytte hos personer?

2.1.1.4. Opsamling af kapitalselskaberne

Et kapitalselskab kan være et anpartsselskab, som er baseret på anparter, der ikke blive udbudt til offentligheden. Eller det kan være et aktieselskab og et iværksætterselskab, lidt endnu, som er baseret på aktier som kan udbydes til offentligheden. Det er dog ikke muligt at stifte et iværksætterselskab længere, da disse er under afvikling.

Figur 2.2. Oversigt over virksomhedstyperne med fremhævnin g af kapitalselskaberne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

I figur 2.2 er kapitalselskaberne fremhævet, samt nogle af de betingelser der adskiller kapitalselskaberne fra hinanden og fra de øvrige virksomhedsformer. Særligt for kapitalselskaberne er den begrænsede hæftelse, som klart er den største fordel ved disse virksomhedsformer, til gengæld er de forholdsvis dyre at etablere, i forhold til andre virksomhedsformer. Et aktieselskab koster eksempelvis 400.000 kroner at stifte, hvilket naturligvis også er det dyreste at etablere af alle kapitalselskaber. Derudover er kapitalselskaberne alle reguleret gennem selskabsloven og alle er omfattet af revisionspligt. Men mindre det er meget små virksomheder, som opfylder kravene til at kunne fravælge revisionspligt. Kravene for at revisionspligten kan fravælges, afhænger af selskabets størrelse. Hvis en virksomheden på to af hinanden følgende år ikke overskrider 2 ud af tre kriterier kan revisionspligten fravælges². Kriterierne for fravælgelsen er:

- ◇ en balancesum på 4 millioner kroner
- ◇ en nettoomsætning på 8 millioner kroner og
- ◇ et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 12 i løbet af regnskabsåret

² Erhvervsstyrelsen

Hvis ikke to ud af tre kriterier er opfyldt kan selskabet fravælge revisionspligten, og dermed nedsætte omkostningerne herved. En anden betingelse for at være en kapitalvirksomhed er, at disse skal have både en direktion og en bestyrelse eller tilsynsråd. Det vil sige at der er en 2-strengt ledelsesstruktur.

De næste virksomhedsformer der vil blive gennemgået, er de transparente virksomheder, og til sidst foreninger og fonde.

2.1.2. Transparente selskaber og virksomheder

Transparente selskaber og virksomheder er de virksomheder, som anses for at være skattemæssigt transparente og dermed har en form for ubegrænset hæftelse for én eller flere af ejerne. Hvilket betyder at ejerne eller deltagerne alle er skattepligtige af deres andel af virksomhedens overskud eller underskud. De transparente selskabsformer anvender bruttoligningsprincippet og ikke nettoligningsprincippet som kapitalselskaberne gør. Det vil sige at ejerne af disse selskabsformer, reelt ejer en andel af alle virksomhedens aktiver og passiver. Dermed er det ikke den samlede virksomhed der ejes en andel af, men virksomhedens maskiner, bygninger, varelager, mv.³ Dette har Landsskatteretten fastslået for adskillige år siden i LSRM 1950.149. Derudover er der i RR 1959.344 fastslået at der afskrivningsmæssigt ligeledes er forskel på deltagernes ejerandele og brugen af deres individuelle del af aktiverne. I afgørelsen fra Statens Ligningsdirektorat var det en personbil der blev omdiskuteret og hvordan denne skulle afskrives for de enkelte interessenter i interessentskabet. Det blev fastslået, at der var forskel på om ejerne havde brugt bilen privat eller ikke, og dette havde påvirkning på opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos den enkelte interessent.

Der vil i denne afhandling, og i dette afsnit, blive redegjort for seks former for transparente virksomhedstyper. Der vil blive fokuseret på; enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, kommanditselskaber, partnerselskaber, partrederier og andre partsselskaber. Derudover bliver andelsselskaber/andelsforeninger også præsenteret i dette afsnit. Disse vil som oftest være med begrænset hæftelse, men kan også drives med ubegrænset hæftelse. Hvilket er grunden til, at de er blevet placeret under de transparente virksomhedstyper, da det selvfølgelig er noget der skal tages højde for, hvis der skal stiftes virksomhed og når denne virksomhed skal opløses.

2.1.2.1. Enkeltmandsvirksomheder

Enkeltmandsvirksomheder er kendetegnet ved dels, at det kun er ejet af én person, én fysisk person, og at virksomheden drives i personlig regi. Det vil sige at den fysiske person hæfter personligt og ubegrænset for virksomhedens gæld, hvilket er alt hvad personen ejer og alt hvad der måtte komme til ejerskab i fremtiden⁴. Der er dog mulighed for at søge gældssanering, hvis ikke det er muligt at tjene de penge som der er gæld for. Der er dog en række krav der skal opfyldes, som det ikke vil blive behandlet i denne

³ Madsen 2003

⁴ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

afhandling. Det skal dog blot nævnes, at der findes en sådan mulighed for at mindske en uoverkommelig gæld.

Enkeltmandsvirksomheder er ikke lovreguleret i forhold til hvordan de skal opbygges eller drives, kun meget lidt i forhold til navn og prokuraforhold, hvilket vil sige til registrering, jf. Erhvervsvirksomhedsloven § 2, stk. 3. Der er heller ikke noget økonomisk krav i forhold til indskud eller anden økonomisk disponering. Enkeltmandsvirksomhederne er kun, meget lidt, lovreguleret i forhold til erhvervsvirksomhedsloven, som til tider henviser til Selskabsloven, blandt andet i forhold til opløsning, hvilket er Selskabslovens kapital 14. Skatteretligt sker beskatning af over- og underskud, mv. over den personlige indkomst som kapitalindkomst.

2.1.2.2. Interessentskaber

Et interessentskab består af to eller flere interessenter, som både kan være fysiske personer og juridiske personer, der sammen har et økonomisk fælles mål. Oftest deltager alle interessenter i driften, og deres individuelle funktioner skaber den samlede virksomhed. Stiftelsen er som hovedregel en skriftlig kontrakt, hvor der er aftalefrihed. Denne kontrakt og ikke mindst indholdet er ikke lovreguleret og hvis kontrakten ikke forholder sig til et område, bliver det afgjort af den gældende retspraksis på området. Denne selskabstype bliver kun reguleret af Erhvervsvirksomhedslovens kapital 1, 2 og 7 ligesom enkeltmandsvirksomhederne, hvilket vil sige at der, igen, kun reguleres de formelle krav til stiftelse, navn, mv. Øvrige forhold udledes af den retspraksis der findes på området og bør derfor aftales indbyrdes af interessenterne, både så alle er enige, men også så der ikke kan komme tvivl og tvister. Eksempelvis hvis ikke der er taget stilling til overskudsdeling, vil det som oftest blive delt ligeligt eller efter arbejdsindsats eller indskud⁵. Det samme gør sig gældende hvis ikke der er valgt en leder i virksomheden, anses alle interessenterne for at være ledere. Hvis ikke andet er beskrevet i interessentskabskontrakten hæfter alle interessenter personligt, ubegrænset og solidarisk. Hvilket vil sige, at kreditorerne kan kræve udlæg hos den enkelte selskabsdeltager, så snart virksomheden har været afkrævet beløbet og denne ikke betaler. Dette kan kun lade sig gøre, fordi der er principal hæftelse i et interessentskab, med en modifikation således virksomheden skal opkræves beløbet først inden interessenterne opkræves⁶. Kreditor kan ligeledes modregne tilgodehavender, eksempelvis hvis én af interessenterne har betalt for meget i skat og dermed har et krav på at få udbetalt det overskydende skat, kan dette modregnes til eksempelvis dækning af momsrestance i interessentskabet⁷.

Skattemæssigt, er der ingen specifik skattelov der udelukkende gælder for interessentskaber, som der eksempelvis er for kapital-selskaber i selskabsskatteloven og for aktionærene eller anpartshaverne i aktieavancebeskatningsloven. Skattemæssigt er et interessentskab en transparent enhed og derfor er det ikke interessentskabet der beskattes, af over- og underskud, mv., men derimod ejerne af interessentskabet uanset om dette ejes af fysiske personer eller af juridiske personer, selskaber. Fysiske personer beskattes på tilsvarende måde som ved enkeltmandsvirksomhederne, over kapitalindkomsten. For de juridiske

⁵ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

personer ske beskattningen ved selskabets almindelig skatteopgørelse, for kapitalselskaberne vil disse stadig blive beskattet med 22 procent også selvom de indgå som interessent.

2.1.2.3. Kommanditselskaber

Kommanditselskaber skal, ligesom interessentskabet, bestå af flere medlemmer. Der skal være mindst én komplementar og mindst én kommanditist. Alle parter i et kommanditselskab kan være fysiske personer såvel som juridiske personer. Komplementaren eller komplementarerne hæfter personligt og ubegrænset med hele deres formue, derudover hæftes der principalt og solidarisk hvis der er flere end én, præcist som ved et interessentskab. Forskellen ligger i kommanditisterne, som hæfter begrænset, subsidiært og solidarisk med deres indskud. Hvilket vil sige, at selskabets kreditorer først skal søge sig fyldstgjort i kommanditselskabet, og derefter ved kommanditisternes indskud. Kommanditselskaber bliver oftest benyttet, hvis ikke alle parter er lige meget involveret i selskabets aktiviteter. Her vil det naturligt være komplementerne, der agere som den daglige ledelse og derfor er det også disse der står med risikoen. Komplementaren skal af samme årsag have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser, da det jo er komplementaren der hæfter personligt for virksomheden, og dermed vil det være uhensigtsmæssigt hvis denne ikke har de nødvendige adgange til blandt andet at købe og sælge for virksomheden.

Kommanditisterne kunne eksempelvis være investeringsselskaber eller fysiske personer der gerne vil støtte eller bidrage til virksomheden⁸. Enten i form af en forventning om investering og afkast, ligesom investeringsselskaberne, men det kunne også være en mulig aftager af virksomhedens produkter eller familiære relationer. Mulighederne er mange, og disse skal naturligvis ikke være fokusområdet. Hensigten var blot at nævne et par eksempler på hvorfor kommanditisterne kunne finde på at indgå i en sådan virksomhedsform, da det har betydningen for forståelsen af kommanditselskaberne.

Kommanditselskaber bliver ligeledes som interessentskaberne reguleret af Erhvervsvirksomhedslovens kapitler 1,2 og 7. Registreringsgrundlaget kan dog udvides af Erhvervsstyrelsen hvis alle parter er kapitalselskaber, da disse hæfter begrænset og dermed ikke lever op til kravet om ubegrænset hæftelse, jf. Erhvervsvirksomhedslovens § 2, stk. 3, sidste punktum. Endvidere er det komplementarens status der er afgørende for om virksomheden skal aflægge årsrapport efter årsrapportloven. Hvis dette er tilfældet, hvilket det vil være hvis alle komplementarerne hæfter begrænset gennem kapitalselskaber, skal denne godkendes af kommanditisterne. Endvidere er der i et kommanditselskab, ligesom et interessentskab, intet kapitalkrav.

Beskatningsgrundlaget er ligeledes det sammen som ved interessentselskaberne, da kommanditselskaberne er skatmæssige transparente enheder, hvilket gør at deltagerne beskattes over deres personlige indkomst⁹. Der er dog undtagelser til reglen, hvor virksomheden kan blive selskabsbeskattet i stedet, men kun hvis den ejes af udenlandske selskaber, som denne afhandling ikke vil beskæftige sig yderligere med.

⁸ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

⁹ Den juridiske vejledning afsnit C.C.3.3.1 Kommanditselskabet

Hvis kommanditisterne er kapitalselskaber, som er kendt for den begrænsede hæftelse, er der nogle fradragsbegrænsninger. Denne begrænsning findes dog ikke i nogen lov, hjemlen fremkommer af praksis, jf. U.1983.8.H hvor højesteret accepterede disse fradragsregler. Hvad der yderligere findes i disse begrænsninger, vil ikke blive gennemgået, da det ikke har nogen værdi for problemformuleringen.

2.1.2.4. Partnerselskaber

Partnerselskaberne, som før var omtalt som kommanditaktieselskaber, minder på mange områder om kommanditselskaberne. Det må dog ikke forveksles med et aktieselskab, til trods for navnet, da et aktieselskab er et selvstændigt skattesubjekt, dette gør sig ikke glædende for et partnerselskab, da der er personlig hæftelse for komplementaren. Skattemæssigt er denne virksomhedsform ikke omfattet af selskabsskatteloven, da den ikke anses som værende et selvstændigt skattesubjekt, hvilke gør at selskabsdeltagerne bliver beskattet personligt af selskabets resultat, ligesom det er tilfældet med de øvrige transparente virksomhedsformer.

Partnerselskaberne er en blanding af både et aktieselskab og et kommanditselskab, hvilket gør at der er en række ligheder som kan gøre det svært at adskille partnerselskaberne fra aktieselskaberne og kommanditselskaberne. Tabel 2.1 giver et visuelt overblik over selskabernes forskelle og deres ligheder.

Tabel 2.1. Forskelle og ligheder mellem aktieselskaber, kommanditselskaber og partnerselskaber

	Aktieselskaber	Kommanditselskaber	Partnerselskaber
Beskatning	Selskabsbeskatning på 22 % og aktionærerne beskattes af udbytte med henholdsvis 27 % og 42 %	Ejerne beskatte direkte af over- og underskudud fra deres personlige indkomst	Ejerne beskatte direkte af over- og underskudud fra deres personlige indkomst
Opstartskapital	400.000 kr. i indskud, alt skal ikke indbetales ved opstart	Ingen indskuds krav	400.000 kr. i indskud, alt skal ikke indbetales ved opstart
Hæftelsesforhold	Begrænset hæftelse for alle ejere	Komplementaren hæfter personligt og ubegrænset Kommanditisten hæfter begrænset	Komplementaren hæfter personligt og ubegrænset Kommanditisten hæfter begrænset
Revisionspligt	Ja	Ja	Ja
Ledelseskrav	Direktion og bestyrelse eller tilsynsråd	Ledes af komplementaren, kun krav til bestyrelse hvis komplementaren er et selskab med begrænset hæftelse	Direktion og bestyrelse eller tilsynsråd
Lov regulering	Reguleres af selskabsloven og selskabsskatteloven	Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder	Reguleres af selskabsloven og selskabsskatteloven
Retssubjekt	Skatteretligt - ja	Skatteretligt - nej	Skatteretligt - nej

Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

Som ved kommanditselskaberne er der ligeledes kommanditister i et partnerselskab, hvilket muligvis var grunden til navnet, kommanditaktieselskab. Denne sondring har muligvis været én af årsagerne til at selskabsformen i 1996 fik sit nye navn¹⁰. Partnerselskaberne er baseret på aktier ligesom aktieselskaberne, hvilket gør, at det kan være svære at adskille dem fra hinanden, hvorimod kommanditselskaberne er baseret på andele. Partnerselskabet bliver reguleret af selskabsloven, jf. kapital 21, ligesom aktieselskaberne, hvorimod kommanditselskaberne bliver reguleret af erhvervsvirksomhedsloven. Derudover skal partnerselskaber følge de samme indskudsregler ved stiftelse, som aktieselskaberne skal, hvilket vil sige, at der skal være en startkapital på 400.000 kroner. Endvidere skal der være en fast kapital som skal registreres og partnerselskaber skal have samme selskabsstruktur som et aktieselskab¹¹, jf. Selskabslovens §§ 30 og 31. Komplementaren skal endvidere have de samme økonomiske og forvaltningsmæssige beføjelser i et partnerselskab som ved kommanditselskaberne. På samme vilkår som de øvrige selskabsformer skal partnerselskaber aflægge årsregnskaber efter årsregnskabsloven og der er revisionspligt af denne.

Tanken bag partnerselskaberne var, at disse skulle benyttes af iværksættere, hvor iværksætteren er komplementaren og dermed den, der hæfter personligt for selskabets gæld. Den anden type deltager er kommanditisterne, som skulle være de investorer der var interesseret i at skyde penge i iværksætterens idé. Hvilket i sig selv er ganske gode intentioner for en virksomhedsform, realiteten har dog vist at være en anden brug af denne virksomhedsform.

2.1.2.5. Partrederier og andre partsselskaber

Partrederier er en særlig form for interessentskab, hvor parterne sammen driver rederivirksomhed med ét enkelt skib og kun ét må indgå. Parterne kan som ved et almindeligt interessentskab være både fysiske og juridiske personer. Denne særlige form for interessentskab reguleres ikke tilsvarende som de øvrige interessentskaber, men af Sølovens kapitel 5. Hvor de fleste bestemmelser kan fraviges hvis dette aftales mellem parterne, der er dog nogle få paragraffer, såsom §§ 103-105 og § 115, stk. 2, som der ikke er mulighed for at aftale sig ud af. Disse omhandler bestyrelsens beføjelser og pligter samt hæftelsen af selskabets gæld, men udover disse bestemmelser er der fri aftalefrihed. Denne selskabsform skal registreres i Skibsregisteret, og ikke hos Erhvervsstyrelsen som de øvrige virksomhedsformer denne afhandling har beskæftiget sig med indtil nu.

Hæftelsen i et partrederi er personlig og til forskel, for de øvrige interessentskaber, er hæftelsen her pro rata og ikke solidarisk, det vil sige at medlemmerne hæfter i forhold til hver af deres respektive andele i skibet. Eksempelvis hvis det antages at partreder 1 har indskudt 40 procent, og partreder 2 har indskudt de sidste 60 procent i partrederiet. Her vil pro rata-hæftelsen begrænse partreder 1 til kun at hæfte for 40 procent af den samlede gæld. Tilsvarende vil partreder 2 hæfte for 60 procent af den samlede gæld. Hvilket ligeledes kan aftales i et almindeligt interessentskab, men udgangspunktet i et interessentskab er solidarisk og her adskiller partsrederierne og partsselskaberne sig væsentligt fra de øvrige interessentskabsformer.

¹⁰ Erhvervsstyrelsen

¹¹ Ibid.

Partrederier som selskabsform, kan også benyttes til andet end skibe, her vil selskabsformen være et partsselskab, som ellers drives på samme vilkår som partsrederierne. Disse bliver dog reguleret af erhvervsvirksomhedsloven og ikke igennem søloven. Ellers er der de samme muligheder og aftalefriheder som i partrederierne, disse skal blot registreres i Erhvervsstyrelsen og ikke skibsregistreret, da det ikke længere er et skib der er den økonomiske fælles interesse, men en anden form for erhvervsvirksomhed. Partsselskaberne kan ligesom iværksættelselskaberne heller ikke længere stiftes, men det er stadig muligt at skulle varetage en opløse af disse.

Beskatningen sker på samme vilkår som ved de øvrige transparente virksomhedsformer, gennem den personlige indkomst.

2.1.2.6. Andelsselskaber/andelsforeninger

Andelsselskaber kan drives som interessentskaber, kommanditselskaber eller en anden virksomhedsform med ubegrænset hæftelse, hvilket gør denne virksomhedsform meget speciel, da der er mulighed for at vælge begrænset hæftelse eller ubegrænset hæftelse. Dette er meget atypisk for en virksomhedsform, at der er et valg omkring hæftelsesforholdet. Som hovedregel vil der enten være begrænset hæftelse eller ikke, og det vil ikke være til diskussion i rigtig mange andre virksomhedsformer. Dette betyder ligeledes at denne virksomhedsform er meget bred og det vil derfor heller ikke være muligt at regulere den efter den samme lovgivning, som eksempelvis selskabsloven, da begrænset hæftelse er et krav, jf. Selskabslovens § 1, stk. 2. Dette gør denne virksomhedsform til én af de ikke-lovreguleret selskabsformer. Hvilket vil sige at der er meget begrænset lovregulering for disse selskabstyper. Erhvervsvirksomhedsloven er én af de få love, som regulerer denne virksomhedstype, ellers er der på mange områder aftalefrihed.

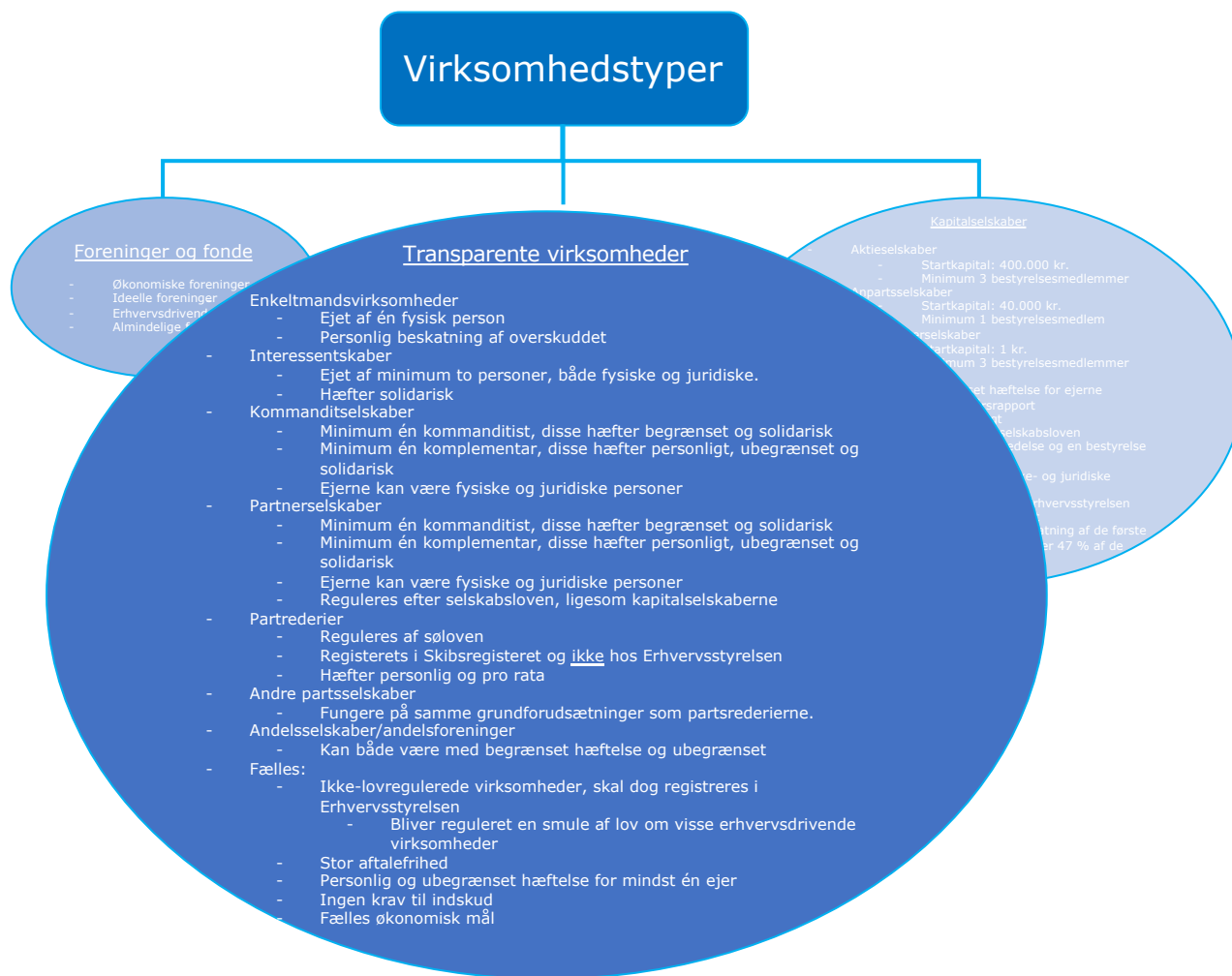
Denne selskabsform dannes ud fra en fælles interesse om samhandel og overskuddet skal fordeles mellem medlemmerne med deres forholdsmæssige andel eller blive i selskabet. Derudover er der et krav om et kooperativt sigte og at medlemmerne ikke må få noget kapitaludbytte ud af selskabet. I denne selskabsform/foreningsform kan nævnes A.M.B.A., som er en andelsforening med begrænset hæftelse, som typisk findes indenfor landbrugssektoren, så som slagterier, mejerier, korn- og foderstof.

I og med at denne virksomhedsform er så bred, vil der heller ikke være en ensartet skattemæssig behandling af virksomhederne. Hvis andelsselskabet er et interessentskab eller kommanditselskab, vil disse blive behandlet skattemæssigt som dette, beskrevet under afsnit 2.1.2.2. Interessentskaber og under afsnit 2.1.2.3. Kommanditselskaber. Hvis andelsselskabet derimod er et A.M.B.A., som har begrænset hæftelse og et kooperativt sigte, er beskatningen særdeles lempelig. Her er det en procentdel, henholdsvis 4 procent og 6 procent, af virksomhedens formue der beskattes, jf. Selskabsskattelovens §§ 14-16A. Denne procentdel er væsentlig lavere end nogen anden virksomhedsform der er blevet gennemgået i denne afhandling, hvilket naturligvis gør denne virksomhedsform unik. Den har et meget bredt spænd skattemæssigt, men også selskabsretligt. Hvilket ligeledes gør den svær at placere, da eksempelvis A.M.B.A er en foreningsform og dermed bør denne ligge under foreningerne og ikke her. Men andelsselskaberne hører til her, under de transparente virksomhedsformer.

2.1.2.7. Opsamling af de transparente virksomheder

Mange af de transparent virksomheder udspringer fra interessentskabet, blot med en form for variation. De transparente virksomhedsformer har generelt meget frihed i forhold til lovgivning, og i forhold til selve strukturen i virksomheden. I figur 2.3 nedenfor er vist en oversigt over de transparente virksomheder og nogle af de ting der gør disse virksomhedsformer specielle i forhold til andre virksomhedsformer.

Figur 2.3. Oversigt over virksomhedstyperne med fremhævelse af de transparente virksomheder



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

Den største forskel mellem de transparente virksomhedsformer og eksempelvis kapitalselskaberne er den frihed, de transparente virksomhedsformer har i forhold til lovgivningen. Til betaling af denne frihed kommer den ubegrænsede hæftelsesform, som til gengæld er den klart største ulempe, de transparent virksomhedsformer er underlagt. Derudover koster det ikke noget at komme i gang, som ny, eksempelvis som enkeltmandsvirksomhed, da det ikke er nødvendigt med indskud og heller ikke med en separat erhvervskonto i banken. Der er dog omkostninger i forbindelse med stiftelsen hos Erhvervsstyrelsen, men denne pris skal også tillægges kapitalselskaberne, da de skal betale de samme stiftelsesomkostninger. Endvidere er denne opstartspris ikke i nærheden af, hvad det koster at stifte et aktieselskab eller anpartsselskab. Hvilket også gør, at enkeltmandsvirksomhederne er brugt i så stort et omfang, da

eksempelvis iværksætter ikke givetvis har 40.000 kroner liggende til startkapital. Dermed vil de ikke have mulighed for at starte et kapitalskabskab, da iværksætterselskaberne ikke kan etableres mere.

Foreninger og fonden vil blive gennemgået, i næste afsnit, som de sidste virksomhedsformer denne afhandling beskæftiger sig med.

2.1.3. Foreninger og fonde

Indenfor virksomhedstypen; foreninger og fonde, vil der blive gennemgået fire forskellige virksomhedsformer. Disse vil blive opdelt i foreninger og fonde, da der ikke i alle tilfælde gælder samme lovgivning.

En forening, er sammenslutning af medlemmer, med et fælles mål, her kan medlemmerne frit komme og gå, hvilket skaber en meget vekslende medlemskreds, men foreningens formål er den samme uanset hvor mange eller hvilke medlemmer, der i øjeblikket er indskrevet. Foreningsbegrebet dækker over en lang række sammenslutningsformer og kan derfor være vanskeligt at beskrive. Der er ligeledes forskel på hvilken foreningstype der benyttes. Der er de økonomiske foreninger, som har et erhvervsmæssigt formål, såsom A.M.B.A'erne, som blev beskrevet under afsnit 2.1.2.6. Andelsselskaber/andelsforeninger. Den anden foreningsform er de ideelle foreninger, som har andre formål, end erhvervsmæssige formål, som eksempelvis sportsforeninger.

Ifølge Grundlovens § 78 er der fri foreningsdannelse, udover denne er der generelt ingen lovgivning om foreninger. Der er dog et foreningsregister, under Erhvervsstyrelsen, som foreninger frivilligt kan lade sig registrere i. Dette kræver dog nogle oplysninger omkring blandt andet bestyrelsen, tegningsrettigheder og prokura, mv. Derudover er visse foreninger underlagt særlovgivninger, som vil blive behandlet nedenfor under afsnit 2.1.3.1. Økonomiske foreninger og erhvervsdrivende fonde/økonomiske fonde og under afsnit 2.1.3.2. Ideelle foreninger og almindelige fonde.

Der er dog nogle krav til hvad en forening er og hvad der skal til for at betegnelsen forening må anvendes. Eksempelvis må foreningens personkreds ikke være lille og lukket, der skal være en bestemmelse i vedtægterne omkring generalforsamlingen, medlemmerne må ikke være opdelt i A og B medlemmer, hvor der er differentieret stemmeret, osv.¹²

En fond er, i forhold til alle andre typer af virksomheder, den eneste der er selvejende, det vil sige, at der ikke er nogen reel ejer af en fond. Hvad en fond er eller består af, er ikke defineret i lovgivningen, men for at være en fond og blive defineret som en fond skal fonden have et formål ligesom alle andre former for virksomheder. Derudover skal en fond have nok midler til at varetage sine egne formål. Fonde kan have mere end ét formål og her har Højesteret fornyligt, jf. 2019.2657 H, fastslået fordelingen af midlerne. Det er nemlig ikke lige meget hvor stor vægtning de forskellige formål har i forhold til hinanden. Fondens formål kan være rangordnet i vedtægterne, men hvis der ikke er taget stilling til dette, har højesteret fastslået, at fonden ikke må favorisere ét af formålene frem for de øvrige over en årrække. Det kan naturligvis være

¹² Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

svært at ramme præcist med kroner og øre hvert år, hvilket er grunden til at det er en årrække. Hvis fonden alligevel ikke fordeler midlerne ligeligt over denne årrække, skal der fremlægges en saglig begrundelse herfor.¹³

Fondens midler skal endvidere være udskilt fra stifterens formue og dermed ikke kunne tilbageføres til stifteren eller en nærtstående til stifteren. Der er desuden krav til at en Fond skal have en ledelse, som kan varetage fondens midler, denne ledelse skal endvidere være uafhængig. Uafhængighed vil i denne henseende, eksempelvis være en advokat, som naturligvis ikke må være en nærtstående til stifteren.

Ligesom ved foreningerne er der også to typer af fonde, de økonomiske fonde og de almindelige fonde. Begge vil blive redegjort for nedenfor.

2.1.3.1. Økonomiske foreninger og erhvervsdrivende fonde/økonomiske fonde

De økonomiske foreninger har til formål at varetage medlemmernes økonomiske interesse igennem et fællesskab. Disse bliver reguleret efter erhvervsvirksomhedsloven, hvis ingen af foreningens medlemmer hæfter ubegrænset for forenings gæld, hvilket vil være det typiske eksempel¹⁴. Derudover er der i Fondslovens kapitel 13 specifikke krav til foreninger med hensyn til registrering, mv. De økonomiske foreninger skal registreres i Erhvervsstyrelsen og kan ikke frit vælge. Foreninger med begrænset ansvar, F.M.B.A. er ét eksempel på en sådan økonomisk forening.

På samme måde som de øvrige virksomheder der er omfattet af erhvervsvirksomhedsloven, er det vedtægterne der bestemmer medlemmernes beføjelser og hæftelsesgrundlag, hvilket ofte vil være deres kontingent eller indskud¹⁵. Til sidst er der en række uskrevne foreningsretlige grundsætninger, som udspringer af aftaleretlige og selskabsretlige principper. Disse grundsætninger skal dog varetages med forsigtighed, da foreninger er et vidt begreb, som dækker over mange områder, fra investeringsforeninger til hobbyforeninger til fagforeninger.

Økonomiske foreninger vil have en erhvervsmæssig indkomst, dette får de ved at fungere som nærings- eller forretningsvirksomhed, hvilket medvirker til det økonomisk formål. Dette er én af forudsætningerne for at være en økonomisk forening. Denne erhvervsmæssige indkomst, er som hovedregel skattepligtig og beskattes på samme vilkår som selskaber¹⁶.

En økonomisk fond er en fond, som har et erhvervsmæssigt formål, det vil sige, at fonden enten lever af at udlejer ejendomme, eller selv sælger varer eller tjenesteydelser. Dette skal være fondens primære funktion for at være en økonomisk fond. En økonomisk fond bliver reguleret af Erhvervsfundsloven og disse skal registreres hos Erhvervsstyrelsen. I forhold til Erhvervsfundsloven § 2, stk. 1, er det nok hvis fonden blot har bestemmende indflydelse over en erhvervsdrivende virksomhed, såsom et kapitalselskab. Det giver stadig fonden en erhvervsmæssig indkomst, skatteretlig, men ikke fondsretlig.

¹³ Werlauff 2020

¹⁴ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Skat

Det kræver en startkapital på minimum 300.000 kroner, som skal indbetales ved registreringen, jf. Erhvervsfodsloven § 31. Endvidere er der krav til fondens bestyrelse, vedtægter, mv. I vedtægterne skal der eksempelvis stå hvordan overskuddet skal anvendes, da der jo ikke er en ejer der kan få gavn af denne, jf. Erhvervsfodsloven § 27. Bestyrelsen skal bestå af minimum 3 medlemmer, jf. § 37, stk. 1, og der kan vælges at ansættes en direktør for fonden. Denne kan ikke være formand eller næstformand i fondens bestyrelse, jf. § 37, stk. 3. Hvilket er noget anderledes end andre former for selskabers sammensætning af ledelse og bestyrelse.

En fond har en selvstændig formue og fonden hæfter for egen formue og kan dermed også indgå i en konkurs. Dog er det udelukkende fonden der kan indgå i denne konkurs, da der reelt ikke er nogen ejer, der kan blive trukket med ned.

Skatteretligt beskattes økonomiske fond på samme vilkår som selskaber, præcis ligesom de økonomiske foreninger. Med hensyn til sambeskatning kan en fond ikke indgå i sambeskatning, men kan godt udløse sambeskatning. Hvilket kan være vigtigt især i forhold til de økonomiske fonde.

2.1.3.2. Ideelle foreninger og almindelige fonde

De ideelle foreninger har ikke noget erhvervsmæssigt formål og derfor er de heller ikke reguleret af erhvervsvirksomhedsloven og heller ikke af Fondsloven. I og med at disse foreninger ikke er lovreguleret, er der heller ikke pligt til registrering, men de kan frivilligt lade sig registrere i foreningsregisteret, hos Erhvervsstyrelsen. Hvis foreningen skal bruge et CVR-nr., skal den frivillig registreres hos Erhvervsstyrelsen. CVR-nr. skal bruges i forhold til eksempelvis kommunalt tilskud¹⁷.

Når de ideelle foreninger ikke er lovreguleret, vil mange af deres retningslinjer blive opstillet med støtte fra retspraksis¹⁸, da en forening også kan blive holdt ansvarlig, for lovovertrædelser, på lige fod med virksomheder.

For at der kan være tale om de ideelle foreninger, forudsættes det fra Skattestyrelsen at der er et formål med foreninger, der skal være en vekslende medlemskreds, der skal afholdes generalforsamling og medlemmerne har ikke noget krav på foreningens formue ved opløsning eller når medlemmerne udtræder af foreningen. De ideelle foreninger, til forskel fra de økonomiske foreninger, vagertager medlemmernes ikke-økonomiske interesser, hvilket vil sige en anden form for interesse, som for eksempel en fritidsinteresse. Det vil sige at ideelle foreninger varetager mange forskelligartede interesse og dermed har disse et meget bredt anvendelsesområde.

Som hovedregel er de ideelle foreninger skattefrie, men det kræver at den udelukkende er almennyttig og ikke har nogen erhvervsmæssig indkomst. De ideelle foreninger kan dog godt være pålagt at udarbejde regnskab uden at de anses for at være økonomiske foreninger¹⁹.

¹⁷ Den juridiske vejledning afsnit C.D.9.4 Erhvervsmæssig indkomst

¹⁸ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

¹⁹ Skat

De almindelige fonde, er de fonde som ikke er økonomiske fonde og dermed ikke er erhvervsdrivende. Disse fonde bliver reguleret af Fondsloven, hvis fondens aktiver overstiger 1.000.000 kroner²⁰. Hvis ikke fondens aktiver overstiger dette beløb, er fonden ikke skattepligtig i henhold til Fondsbeskatningsloven. Fonden vil i dette tilfælde, i stedet, blive reguleret af Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Her skal den erhvervsmæssig indkomst beskattes efter de almindelige regler²¹. Fonde har dog, i modsætning til mange andre virksomhedsformer, et bundfradrag på 25.000 kroner²². Fonde der er fritaget for beskatning findes i Selskabsskattelovens § 3.

Fondsloven er begrænset i dens anvendelsesområder. Den regulerer eksempelvis fondens vedtægter, jf. Fondsloven § 6 og bestyrelsens indhold, som minimum skal bestå af 3 fysiske personer, én juridisk person eller en kollektiv enhed. Som de økonomiske fonde har de almindelige fonde også en selvstændig formue og fonden hæfter ligeledes for denne.

2.1.3.3. Opsamling af foreninger og fonde

Foreninger har den fordel, at der er plads til mange medlemmer og at det ikke nødvendigvis behøver at være den samme medlemskreds der skaber foreningens virke hver år. Det er nemt for medlemmer at indtræde og udtræde i en forening, hvilket gør at det er nemmere at få medlemmer til at forpligte sig med betaling, når de ved, de ikke er bundet over en længere periode. Foreninger skal have en bestyrelse og de fleste er forpligtet til at aflægge regnskab.

I figur 2.4 neden ses en oversigt over foreninger og fonde, samt nogle af de elementer, der indgår i foreninger og fonde som virksomhedsform. Derudover er de punkter hvor de adskiller sig fra de øvrige virksomhedsformer nævnt.

Fonde er den eneste virksomhedsform der er selvejende, ved alle andre virksomhedsformer skal der være gennemsigtighed i forhold til hvem der ejer virksomheden. Til gengæld kan stifteren ikke, og heller ikke dennes nærmeste pårørende, få adgang til fondens midler efter stiftelsen. Derudover skal bestyrelsen være uafhængig, hvilket også er noget anderledes i forhold til mange af de andre virksomhedsformer. Ved kapitalselskaber vil stifteren eller stifterne, som udgangspunkt, gerne vil have en bestyrelse, som de har tillid til, eller som har de samme målsætning for virksomheden, eller de samme værdier som stifteren. I Anpartsselskaber vil ejeren ofte være den samme som sidder i bestyrelsen, da der kun er krav om ét bestyrelsesmedlem, hvilket gerne må være den samme som besidder direktørposten. Dette kan ikke lade sig gøre i en fond, her må stifteren helt, eller delvis, overlade virksomheden til andre.

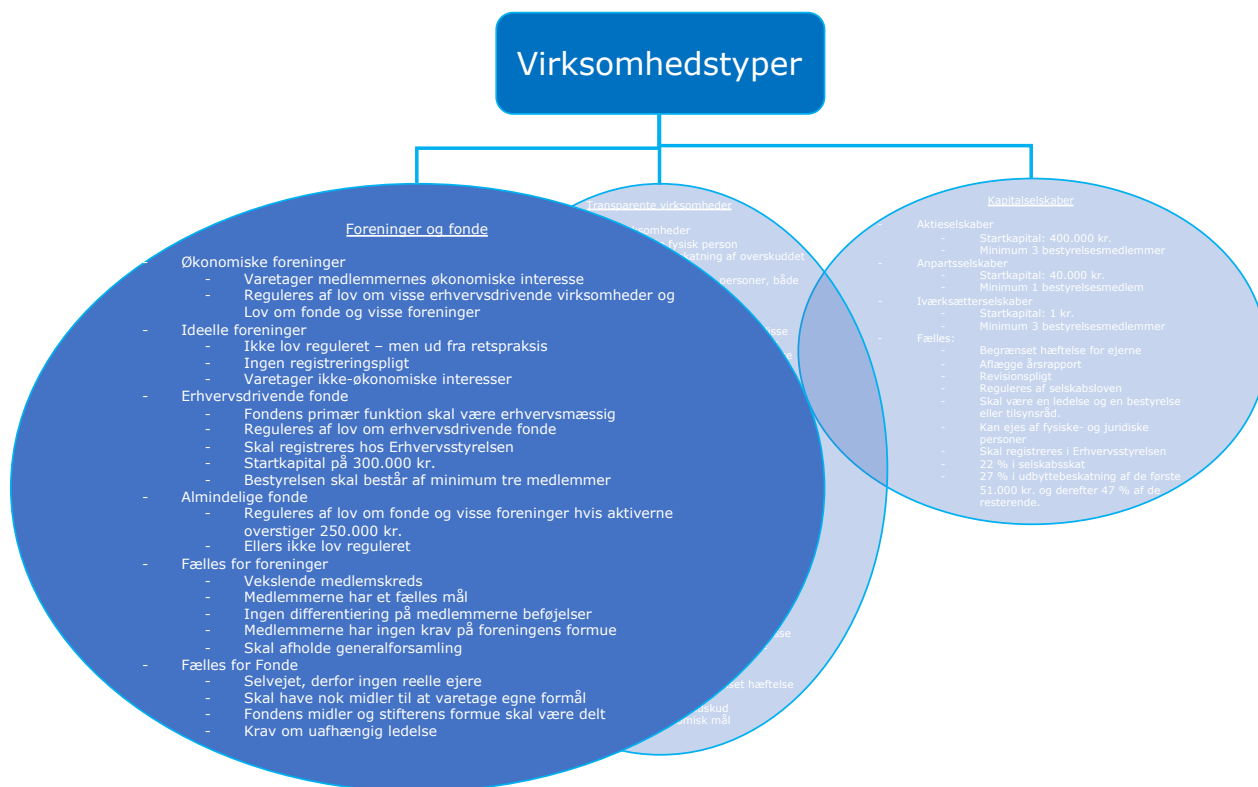
Foreninger er også unikke i forhold til de øvrige virksomhedsformer, da disse kan oprettes udelukkende på baggrund af ens personlige interesser eller en fælles interesse, som ikke behøver at være økonomisk forbundet. Hvilket er et generelt krav for de fleste virksomhedsformer.

²⁰ Den juridiske vejledning afsnit C.D.9.1.3.1 Ikke-erhvervsdrivende fonde

²¹ Den juridiske vejledning afsnit C.D.9.1.3.4 Fonde omfattet af selskabsskatteloven

²² Michelsen, 2015

Figur 2.4. Oversigt over virksomhedstyperne med fremhævelse af foreninger og fonde



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

2.1.4 Opsummering samt forskellene på virksomhedsformerne

Der findes mange forskellige virksomhedsformer, som alle har deres fordele og ulemper. Der er ikke én der er bedre end de andre, men altid mindst én der kan opfylde det behov, der måtte ligge til grund for virksomhedsdannelsen. Det skal dog nævnes at der naturligvis findes flere former for virksomheder og flere varianter, end denne afhandling omfatter og det er ligeledes muligt at stifte udenlandske virksomheder og stadig drive det fra Danmark. Der er ikke en forpligtelse til kun at benytte de danske virksomhedsformer for at drive virksomhed i Danmark, jf. U.2000.1079 H, dommen om Centros Ltd. I sagen om Centros Ltd. oprettede et dansk ægtepar, et engelsk selskab, et 'Limited Company', som cirka svare til et dansk anpartsselskab. Nogle måneder efter opretter Centros Ltd. en filial i Danmark, og får det anmeldt hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. De nægter anmeldelsen, da de mener, at det dansk ægtepar bevist forsøger at omgå den danske lovgivning om mindstekrav af selskabskapitalen. Sagen kom til Østerlandsret hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for medhold. Sagen bliver anket til Højesteret, da ægteparret mente at der var fri etableringsret i henhold til EF-traktatens artikel 52. Højesteret spørger EF-domstolen til råds og Højesteret ender med at give ægteparret medhold i, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal arkende anmeldelsen af filialen i Danmark. Denne dom er ikke enestående, der er flere domme af denne karakter som understreger at der er fri etableringsfrihed i EU, har kan nævnes Überseering C-208/00 og Inspire Art C-167/01, som begge ligeledes understreger spørgsmålet om etableringsfrihed.

Princippet for de forskellige virksomhedsformer må være, at der skal være en virksomhedsform til en hver anledning for virksomhedsdannelse, uanset om der ønskes en virksomhed som adskilles fra den personlige formue, som kapitalselskaberne har til formål at gøre. Eller om der ønskes en virksomhed med frie tøjler, således det er muligt at bestemme det meste selv, som der er ved de transparente virksomhedsformer. Disse bliver kun i begrænset omfang lovreguleret af erhvervsvirksomhedsloven, som er en registreringslov, hvis formål er, at få formalia på plads og sørge for at virksomhederne bliver registreret i Erhvervsstyrelsen. Den regulerer ikke forhold i virksomheden og heller ikke hvordan denne skal opbygges.

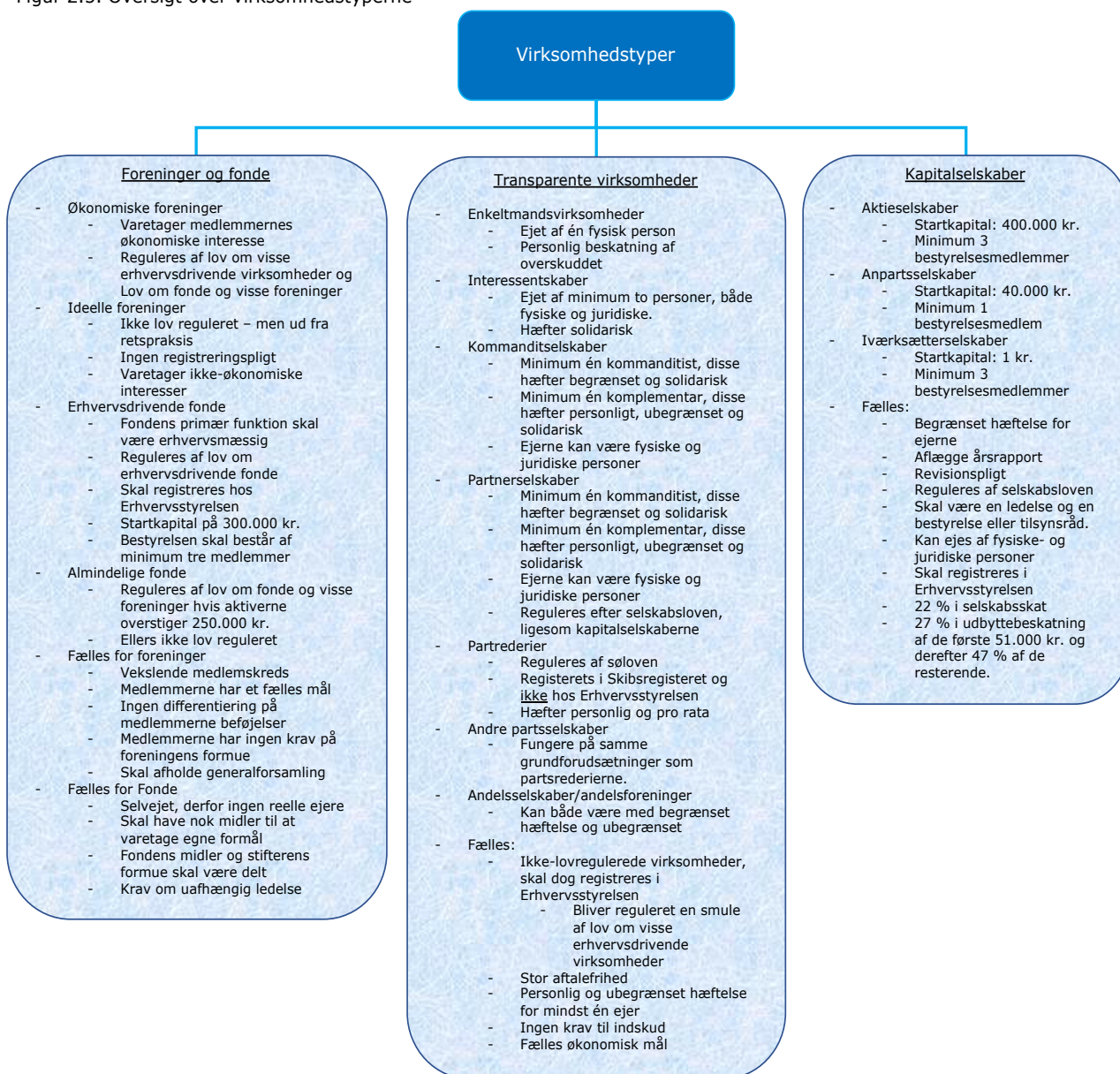
Det kan også være at der ønskes en virksomhed til at varetage ens egne og andres fælles interesser, hvilket kan være muligt gennem foreninger. Endvidere kan en person eller virksomhed have lyst til at hjælpe andre, eksempelvis kræftpatienter, eller belønne andre for en bestemt indsats, eksempelvis et uddannelsesforløb eller lignende. Men som fysisk person eller virksomhed kan det være svært at nå ud til dem der har brug for hjælp, og her kommer fondene ind i billedet. Som hovedregel er det dem der ønske hjælp af fondens midler, der må ansøge om dette.

I og med der er så stor valgmulighed i forhold til virksomhedsdannelse, kan dette naturligvis også give anledning til en del forvirring, især i forhold til opstart af virksomhed. Hvilket denne gennemgang af de forskellige virksomhedstyper naturligvis også kunne bruges til. For at få en smule afklaring til et sådant valg. Det er selvfølgelig ikke hovedformålet med afhandlingen, men blot en sidegevinst.

I figur 2.5, vist på den efterfølgende side, ses en oversigt over de forskellige virksomhedsformer denne afhandling har beskæftiget sig med og vil beskæftige sig med. Derudover er der en punktopstilling over nogle af de fordele og ulemper de forskellige virksomhedsformer har i forhold til hinanden. Mange af punkterne afspejler selskabsretlige fordele og ulemper, da det er der de største forskelle ligger. Skattemæssigt er der ikke meget forskel inden for de tre overordnede kategorier. Alle kapitalselskaber skal

betale 22 procent i selskabsskat, og aktionærene eller anpartshaverne skal betale den samme skattesats ved udbytte. Dette ændrer sig ikke i forhold til hvilken kapitalselskabsform der benyttes, da de alle er reguleret efter de samme love. Det samme gør sig gældende for de transparente virksomhedsformer, da indkomsten fra disse alle går over der personlige indkomst, hos fysiske personer. Hvis et kapitalselskab er hovedaktionær af et transparent selskab, som naturligvis også er en mulighed i mange af de transparente virksomhedsformer. Vil disse blive beskattet efter de normale skatteregler for denne virksomhedsform, eksempelvis 22 procent hos kapitalselskaberne.

Figur 2.5. Oversigt over virksomhedstyperne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

2.2. Opløsning af virksomheder

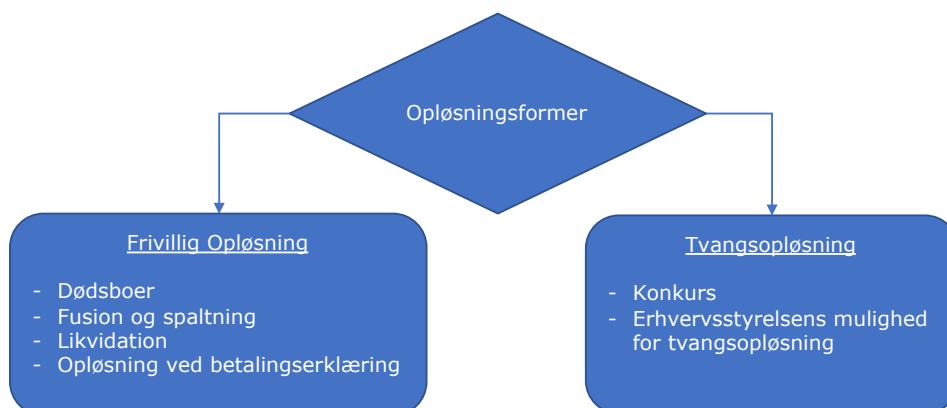
Der findes flere former for opløsning af virksomheder, frivillig opløsning og tvangsopløsning. Ved de frivillige former for opløsning kan nævnes likvidation, dødsboer, fusion eller ophørsspaltning samt opløsning ved betalingserklæring. Ved frivillig opløsning har virksomheden hermed stadig kontrollen og virksomhedens interesse er i fokus. Dødsboerne skiller sig ud, i denne forbindelse, da det naturligvis ikke altid har været et frivilligt valg. I det fleste virksomhedsformer vil der dog stadig være en aktiv virksomhed, til trods for ejerens død. Hvilket er årsagen til at den er blevet placeret under de friville opløsningsformer og ikke under tvangsopløsning, da det ikke vil være tilfældet i de fleste situationer.

Modparten til de frivillige opløsninger er tvangsopløsning, hvor virksomheden ikke selv har kontrollen over forløbet og dens egeninteresse varetages som hovedregel ikke. Under tvangsopløsning af virksomheder kan nævnes konkurs og Erhvervsstyrelsens muligheder for tvangsopløsning, eksempelvis ved manglende indsendt årsrapport.

I forbindelse med tvangsopløsning er det, som tidligere nævnt, ikke virksomhedens interesse der er i fokus, men mere virksomhedens interesser, så som kreditorerne, Skattestyrelsen, ansatte, mv.

I figur 2.6 nedenfor vises de seks forskellige former for opløsninger, samt opdelingen af disse, som vil blive behandlet i denne afhandling. De fire frivillige opløsningsformer vil blive gennemgået først og derefter de to muligheder for tvangsopløsning.

Figur 2.6. Oversigt over opløsningstyperne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

Helt generelt mister et selskab sin rets evne samtidig med opløsning, hvilket gør, at det ikke kan blive adressat for Skatteforvaltningens afgørelser, og som udgangspunkt kan selskabet heller ikke høres. Der er dog en række tilfælde, hvor andre end selskabet selv fortsat hæfter for blandt andet indkomstskatter og afgifter for tidligere år i det ophørte selskab²³. Dette vil ligeledes blive behandlet under de konkrete opløsningsformer.

²³ Den juridiske vejledning afsnit A.A.7.4.5.2 Høring i sambeskattede selskaber

Fonde kan ligeledes opløses frivilligt, der er dog visse forholdsregler der skal følges. Fonde skal have eksisteret i mere end 10 år og de skal have en tilladelse fra Justitsministeriet, herunder Civilstyrelsen. De erhvervsdrivende fonde skal endvidere have tilladelse fra Erhvervsstyrelsen. Herved kan fondens bestyrelse anmode om frivillig opløsning, herunder likvidation hvis fonden er solvent. Hvis fonden er insolvent, bliver det til en konkursbehandling i stedet.

Det kan ligeledes være en mulighed, at fusionere en fond med andre fonde, eksempelvis hvis midlerne i fonden står urimeligt i forhold til fondens formål, jf. Fondslovens § 32, stk. 1. Der skal også ved fusion indhentes de samme tilladelser som ved opløsning, da fusion stadig bliver behandlet skattemæssigt som opløsning. Uanset om det er en fusion eller opløsning der er tiltænkt fonden, skal det være i fondens interesse og ikke blot bestyrelsen. Umiddelbart vil være i fondens interesse, hvis fonden er i økonomiske vanskeligheder eller hvis fondens formål ikke længere er relevant eller muligt. Fonden kan kun opnå tilladelse til en frivillig opløsning, gennem likvidation, da betalingsstandsning ikke er en mulighed. Her vil fondens kapital blive uddelt efter vedtægterne, eller i overensstemmelse med fondens formål eller så tæt på formålet som muligt²⁴. De fonde der ikke er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde, gælder dog fortsat de almindelig fonde retlige grundsætninger og skal derfor stadig anmode Civilstyrelsen om opløsning²⁵. Visse mindre fonde er dog undtaget fra dette krav om tilladelse²⁶.

2.2.1. Moms og andre afgifter

Indenfor skatteområdet, findes også moms, som også vil blive gennemgået, da dette kan give både ejere og hovedaktionær ekstra omkostninger i forhold til virksomhedens opløsning.

Alle virksomheder, uanset konstruktionsform, skal betale moms, hvis der sælges vare eller ydelser i Danmark, jf. Momslovens §§ 1 og 3, med mindre de er omfattet af Momslovens § 13. Derudover er der en undtagelse for de virksomheder, som ikke har en omsætning på mere end 50.000 kroner om året. Hvis virksomheden er momsregistreret, er der yderligere forhold, der skal tages hensyn til. Normalvis afregnes moms hvert kvartal, jf. Momslovens § 57, stk. 3, men for virksomheder med over 55 millioner kroner i omsætning skal der momsafregnes hver måned, jf. Momslovens § 47, stk. 5. For virksomheder hvis omsætning ikke overstiger 5 millioner kroner om året, vil indberetningsperioderne blive reduceret til halvårslige indberetninger i stedet for kvartalsvis, jf. Momslovens § 57, stk. 3. Denne registrering og indberetning ændre sig ikke ved nogen former for opløsning. Ved konkurs, skal der dog foretages en skæringsopgørelse ved fristdagen, som opgøre virksomhedens momsopgørelse frem til denne dag. Hvis virksomheden skal have moms tilbage, indgår dette i de samlede aktiver som skal fordeles til kreditorerne. Hvis virksomheden skal betale moms, vil dette indgå som et simpelt krav, jf. Konkurslovens § 97. Momskrav der opstår efter fristdagen, vil indgå som sekundær massekrav, jf. Konkurslovens § 94, nr. 2. I forhold til de frivillige opløsningsmuligheder skal moms selvfølgelig også være betalt inden der kan foretage opløsning uanset om det er ved likvidation eller betalingserklæring. Moms skal naturligvis stadig indberettes, selvom virksomheden er under konkursbehandling eller likvidation. Her vil det være kurator eller likvidator der har pligten til at få indberettet moms korrekt og til rette tid, da virksomheden eller dens

²⁴ Justitsministeriet

²⁵ Ibid.

²⁶ Jurainfo.dk

ejere ikke har beføjelserne til dette i disse situationer. Der kan naturligvis være yderligere krav, i forhold til hvis hovedaktionæren har benyttet virksomhedens aktiver, mv. hvilket vil blive behandlet under afsnit 3.1.1.1. Hovedaktionærer.

Virksomheder skal generelt ligeledes afmelde A-skat ved ophør, hvis der har været ansat personale, hvilket må være forventelig i de fleste tilfælde.

2.2.2. Hvad er frivillig opløsning

Ved frivillig opløsning af en virksomhed, er det virksomheden selv, der vælger at stoppe den daglige drift og dermed lukke virksomheden permanent. Helt formelt vil et selskab først være endeligt opløst, på det tidspunkt hvor der sker afmeldelse til Erhvervsstyrelsen. Denne afmeldelse skal ske rettidigt, hvilket er senest 2 uger efter likvidationsregnskabet er blevet godkendt af generalforsamlingen, hvilket kun er gældende for selskaber, foreninger og fonde, mv. Umiddelbart efter generalforsamlingens afslutning vil selskabet være opløst²⁷. For eksempelvis enkeltmandsvirksomheder skal ejeren blot blive enig med sig selv.

2.2.2.1. Dødsbo

Her er det ikke dødsboer i almindelighed, der har interesse, men de dødsboer som er tilknyttet en erhvervsdrivende. Eksempelvis hvis ejeren af en enkeltmandsvirksomhed dør, efter en ulykke og ikke af alderdom, da der så oftest vil være et generationsskifte påtænkt. Men hvis det sker, at ene ejeren af en virksomhed dør, eller hvis én af interessenterne i et interessentskab dør, hvad sker der med virksomheden eller den andel af virksomheden personen ejer? Her er det nødvendigt at opdele de forskellige virksomhedsformer, da der ikke sker det samme inden for alle virksomhedsformerne. Først vil de transparente virksomheder blive behandlet og derefter kapitalselskaberne. Fonde og foreninger vil ikke indgå i dette afsnit, da fonde ikke har nogen reel ejer og foreninger er kendetegnet ved skiftende medlemskreds og derved vil et dødsbo ikke påvirke foreningens daglige drift. Groft sagt kan den afdøde erstattes af andre, hvilket ikke nødvendigvis er tilfældet ved de øvrige virksomhedsformer.

Hvis der ses på enkeltmandsvirksomhederne, vil virksomheden indgå i det samlede dødsbo da virksomheden og ejeren, juridisk set, er den samme person og dermed samme skattesubjekt. Her vil det være op til boet om virksomheden skal afvikles eller om der er én af arvingerne der vil fortsætte driften. Hvilket vil være mest optimalt i mange tilfælde, om ikke andet, så blot for at virksomheden ikke skal miste for meget værdi ved stillestående drift. Virksomheden vil oftest være mere værd, i fortsat drift, fremfor en delvist nedlukket virksomhed. Da kunder hurtigt finder alternativer, og dermed kan virksomheden miste en del af dens værdi i forhold til en eventuel køber. Det er dog op til dødsboet, eller dem der står for dødsboet, hvad der skal ske med virksomheden i dette tilfælde. Skattemæssigt vil virksomheden enten blive opløst efter de almindelige regler eller overdrages til én af arvingerne, som skattemæssigt vil hæfte for virksomheds forpligtelser, på samme vilkår som den tidligere ejere.

²⁷ Den juridiske vejledning afsnit C.B.2.10.1 Likvidationsudlodninger

Hvis det antages, at én af interessenterne i et interessentskab dør, vil interessentskabet ophøre med at eksistere. Det er ikke muligt, som ved enkeltmandsvirksomhederne, at én af arvingerne eller en ansat vil overtage virksomheden, da interessentskabskontrakten er bundet til den enkelte interessent og denne kan ikke erstattes af andre²⁸. Der vil hermed ske en konfusion, da selskabets eksistensgrundlag ikke er intakt. Hvilket resulterer i, at interessentskabet hermed vil blive opløst. Hvilket på nogle punkter kan sammenlignes med et ægteskab, som ligeledes vil blive opløst ved død. Dette kan dog omgås, da der, som tidligere nævnt, er aftalefrihed i interessentskaber. Hvis der i interessentskabskontrakten tages stilling til, om en bestemt arving må overtage, i tilfælde af død, og eventuelt om der skal ske ændringer i forhold til dennes rettigheder og forpligtelser. Så kan det være muligt at interessentskaber ikke behøver at blive opløst ved én af interessenternes død. Men der skal tages stilling til dette i kontrakten og det skal fremgå af kontrakten, eller vil selskabet blive opløst. Ejerskifte kan naturligvis også være tiltænkt i denne situation, således at arvingen overtager og dermed sælger andelen til anden side, hvilket ikke påvirker de øvrige interessenter skattemæssigt, jf. LSR1999.621-1939-26. I denne Landsskatterets kendelse, havde to læger indgået et samarbejde via et interessentskab. Den ene læge ønskede at sælge sin andel til en tredje læge, som overtog den ideelle andel som var lægen berettiget. Hvilket ikke gav nogle skattemæssige konsekvenser for den læge der ikke var involveret i handlen, da der ikke var nogle ændringer i dennes ideelle andel af virksomheden. Derimod vil et salg udløse beskatning ved de medvirkende parter, da hver interessent, i skattemæssigt henseende, ejer sin ideelle andel af hver aktiv og ikke blot af virksomheden som helhed.

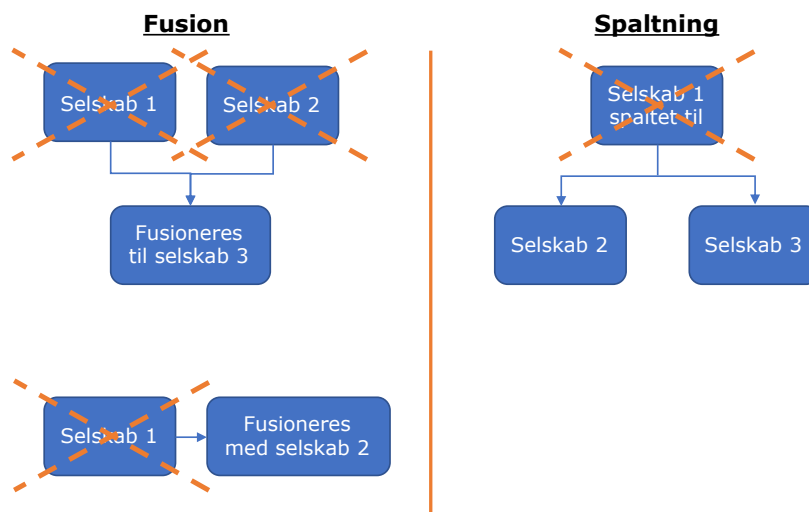
Hvis der ses på aktionærer eller andelshavere i kapitalselskaberne, da disse naturligvis også kan være ene ejet af én fysisk person. Her vil virksomheden være særskilt fra ejeren, da kapitalselskaber udgør deres eget skattesubjekt. Hvilket vil sige at aktierne eller andelen igen tilfalder arvingerne. Kapitalselskaber bliver naturligvis driftet af en ledelse, hvis denne ledelse er den samme som eksempelvis ene ejerne af andelen i et anpartsselskab, er der naturligvis andre komplikationer. Eksempelvis kunne det være at en håndværker havde valgt at drive virksomhed gennem et anpartsselskab for at opnå begrænset hæftelse. Hvis denne håndværker, er den eneste ansatte i selskabet og dermed også det eneste bestyrelsesmedlem, vil hele virksomheden afhænge af denne ene person. Skattemæssigt har det ikke noget at sige, da virksomheden stadig er et selvstændigt skattesubjekt og dermed adskilt fra ejeren, hvilket også er tilfældet ved død, da virksomheden stadig eksistere selvom den ikke har nogen ansat. Kapitalselskabet kan naturligvis ikke fortsætte eksistensen uden en bestyrelse eller ejer. Bestyrelsesposten kan overdrages til en anden, hvis der skulle være en arving der vil overtage denne. Hvis ikke der bliver taget stilling til et ejerskifte, vil virksomheden blive opløst, med tiden, af Erhvervsstyrelsen enten ved likvidation eller ved konkurs, alt efter om virksomheden er solvent eller insolvent. Her vil det naturligvis, som ved interessentskaberne, være en god idé at dette er medtaget i selskabets vedtægter, således muligheden er overvejet og gennemtænkt af ejeren inden virksomhedens tvinges ud i det.

²⁸ Hørlyck, s. 72

2.2.2.2. Fusion og spaltning

Hvis flere selskaber fusioneres til et nyt selskab eller hvis et selskab fusioneres samme med et andet selskab, og det er det andet selskab der fortsætter. Vil selskabet skatteretligt blive opløst og dermed ophører med at eksistere, hvilket også sker fysisk. Det samme gør sig gældende ved spaltning, eksempelvis hvis et selskab spaltes til to nye selskaber, vil det gamle selskab også blive betragtet som opløst skatteretligt. I figur 2.7 ses et visuelt eksempel af en lidt mere indviklet forklaring.

Figur 2.7. Oversigt over Fusionsmuligheder og spaltningsmuligheder



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

Ved fusion og spaltning er der universalsuccession, jf. Selskabslovens kapital 15. Hvilket vil sige at de forpligtelser og rettigheder der ligger i det ophørende selskab ikke forsvinde på samme måde som det ophørende selskab gør, da de andre selskaber eller det andet selskab vil overtage disse forpligtelser og rettigheder i forbindelse med fusion eller spaltning. Det vil sige, at de, eller det, fortsættende selskab nu hæfter for det, eller de, opløste selskaber. Der kan dog være indarbejdet en fusionsklausul som modarbejder dette, hvilket naturligvis bør undersøges.

Fusioner og spaltning kan gøres skattefrit, hvilket derfor ikke giver anledning til den store diskussion om hvad der skattemæssigt sker ved fusion og spaltning. Det skal dog nævnes at ikke alle virksomhedsformer har mulighed for fusion og spaltning. Kapitalselskaber, jf. Selskabslovens § 236, kan fusionere med andre lignende kapitalselskaber. Fonde kan ligeledes indgå i fusion, jf. Erhvervsfundslovens § 91 og Fusionslovens § 14 c. 1. punkt, dette kræver dog godkendelse af fondsmyndigheden, da fusioner kræver vedtægtsændringer. Foreninger kan efter Fusionslovens kapitel 1, på samme vilkår som fondene, fusionere med andre lignende virksomheder. Til sidst har de kooperative virksomheder fusionsmuligheder, jf. Fusionslovens kapitel 2. Dette kan være brugsforeninger, andelsforeninger, A.M.B.A, mv. Det vil sige, at de transparente virksomhedsformer er de eneste der ikke kan fusionere og spalte deres virksomhed.

Der skal desuden, i forbindelse med fusion og spaltning, udarbejdes en række dokumenter, fusionsplan, mv. Hvilket der ikke vil blive behandlet i denne afhandling, det skal blot nævnes at en fusion er en omstændig proces, også selv om det ikke fremkommer her.

Fusioner og spaltning kan også gøres skattepligtigt, hvilket givetvis ikke sker i så stort et omfang som den skattefrie version, men det er stadig en mulighed og derfor vil denne ligeledes blive behandlet. Her vil det indskydende selskab blive beskattet ved ophør. I figur 2.7 vil det i det første scenarie være selskab 1 og selskab 2 der beskattes og i det andet scenarie vil det være selskab 1 der beskattes. Det blivende selskab, som i figuren vil være de fusionerede selskaber, vil skattemæssigt blive anset for at have købt formuegoder til handelspris og vil derved blive beskattet af dette²⁹. Aktierne vil ligeledes blive anset for solgt og købt på ny af aktionærerne, som ligeledes bliver beskattet efter de almindelige regler, jf. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. punkt. Endvidere vil et tab, ligeledes kunne fradrages i aktieindkomsten hos aktionærerne. Hvilket kan være én af grundene til at de skattepligtige fusioner vælges. En anden fortaler for den skattepligtige fusion kan være hvis der er fremført et skattemæssigt underskud i selskabet, da dette forsvinder hvis selskabet opløses³⁰.

2.2.2.3. Likvidation

Likvidation er den eneste, af de frivillige former for opløsning, som alle, de forskellige virksomhedsformer, kan benytte sig af. Ved en likvidation sælges og omdannes alle virksomhedens aktiver til likvide midler og alt virksomheds gæld betales. For kapitalselskaber sker dette kun, hvis beslutningen træffes på generalforsamlingen. Dette skal meddeles til Erhvervsstyrelsen, samt der skal udpeges en likvidator. Hvis én kapitalejer har råderet over mere end 25 procent af selskabskapitalen har denne ret til at udpege én likvidator mere på generalforsamlingen, udover den eller dem der er valgt på generalforsamlingen.

Likvidatorerne træder i ledelsen sted og skal forsøge at afvikle selskabet på bedst mulig måde. Det er ligeledes likvidatorernes opgave, at meddele likvidationen til Erhvervsstyrelsen. I forbindelse med en likvidation kan både likvidator og kapitalejerne komme til at hæfte for selskabets gæld. Der er ifølge Selskabslovens § 220 mulighed for likvidator at genoptage driften, fusionere selskabet og spalte selskabet. Hvis dette er det mest hensigtsmæssige for selskabet og aktionærerne, da likvidatorerne trods alt skal tjene aktionærernes interesse. Likvidatorerne skal udarbejde et likvidationsregnskab, som skal godkendes af aktionærerne på den afsluttende generalforsamling. Herefter vil likvidationen være afsluttet og selskabet endelig opløst. Efter opløsningen vil Skattestyrelsen udfærdige en kvittancemeddelelse, hvilket er en godkendelse fra Skattestyrelsen om at indkomstskatten er korrekt indbetalt eller om der mangler indbetaling og eventuelt oplysninger. Andre former for virksomheder hvori der indgår en bestyrelse, sker beslutningen ligeledes på generalforsamling og principperne omkring likvidationen er den samme for alle virksomhedsformer. Likvidation er naturligvis også en option hos enkeltmandsvirksomheder og de øvrige transparente virksomhedsformer.

Indtil likvidationsudlodningen er sket er det dog stadig muligt at ændre på opgørelsen. Hvis udlodningen sker i andet end kontante midler, skal dette være til aktiverens værdi i handel og vandel. Udlodningen kan også være en modregning i eventuel gæld (til selskabet), som almindeligvis vil være den pålydende værdi af anfordringsgælden. Almindeligt likvidationsprovenu vil normalt blive beskattet som aktieindkomst, jf.

²⁹ Werlauff, 2017

³⁰ Ibid.

Ligningslovens § 16, stk. 1 og stk. 2., i forhold til kapitalselskaberne. Likvidationsprovenu vil blive gennemgået under afsnit **Error! Reference source not found.**

Ved opløsning af et interessentskab, vil fordelingen af aktiver blive behandlet som køb og salg af de ideelle andele af virksomheden, jf. SKM2003.590. LR. I denne afgørelse fra Ligningsrådet fik 2 revisorer der drev et fælles interessentskab, svar på at det ikke var muligt at spalte virksomheden uden beskatningen og at det heller ikke var muligt at sælge aktiverne uden beskatning.

Ved udtræden af et interessentskab skal der, for den udtrædende interessent, opgøres en fortjeneste eller et tab. Dette opgøres ved forskellen mellem anskaffelsessummen, nedsat med afskrivninger og salg, og afståelsessummen. Den fortjeneste eller det tab der opstår i denne forbindelse, skal beskattes efter de almindelige regler for afståelse af erhvervsvirksomheder, og dermed bliver dette medregnet i den skattepligtige indkomst³¹. Hvis det eksempelvis er fast ejendomme interessentskabet beskæftiger sig med, vil denne fortjenester eller tabet blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven og medregnes i kapitalindkomsten, jf. Personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 14., og hvis det er som led i næring benyttes den personlige indkomst, jf. Personskattelovens § 3, stk. 1.

2.2.2.4. Opløsning ved betalingserklæring

Denne opløsningsmulighed er ikke mulig for fonde, da disse kun har én mulighed for frivillig opløsning, som blev behandlet i afsnit 2.2.2.3. Likvidation. Hvilket vil sige, at denne opløsningsmulighed kun er for kapitalselskaber, som det så tydeligt fremgår af Selskabslovens § 216.

Kapitalselskaberne kan altid selv vælge at lukke ned af forskellige årsager. Erhvervsstyrelsen skal have besked herom indenfor 2 uger efter beslutningen er vedtaget og underskrevet. Hvis aktionærerne vælger at opløse selskabet ved betalingserklæring, jf. Selskabslovens § 216, skal de have en erklæring fra Skattestyrelsen. Denne erklæring bekræfter at Skattestyrelsen ikke har udestående i selskabet. Erklæringen skal dernæst sendes til Erhvervsstyrelsen, således Erhvervsstyrelsen kan sikre sig at der ikke foreligger restskat i selskabet, samt afgiftskrav for selskabet. Derudover skal der udfyldes et oplysningsskema for det afsluttede indkomstår. Alt dette kan naturligvis gøres online. Når selskabet har udfyldt alle dokumenter og indsendt de nødvendige oplysninger, starter Erhvervsstyrelsen opløsningen, hvilket kan tage op til ½ år. Når opløsningen er gennemført, får selskabet besked direkte fra Erhvervsstyrelsen. Et eventuelt overskud kan nu fordeles mellem aktionærerne. Hvis der mod forventning skulle foreligge nogen former for gæld, hæfter alle kapitalejerne personligt, solidarisk og ubegrænset for alt skyldig gæld. Aktionærerne har allerede afgivet en erklæring om, at der ikke foreligger gæld i selskabet, og derfor videregiver de falske oplysninger. Hvilket er grunden til det omvendte hæftelsesforhold kan finde sted, da det naturligvis er i strid med loven at give falske oplysninger og dette har en konsekvens. Selvom aktionærer har valgt en selskabsform med ubegrænset hæftelse, er dette ikke ensbetydende med at der ikke kan opstå erstatningskrav for ejerne, hvilket selvfølgelig er vigtigt at huske i forbindelse med alle virksomhedsformer.

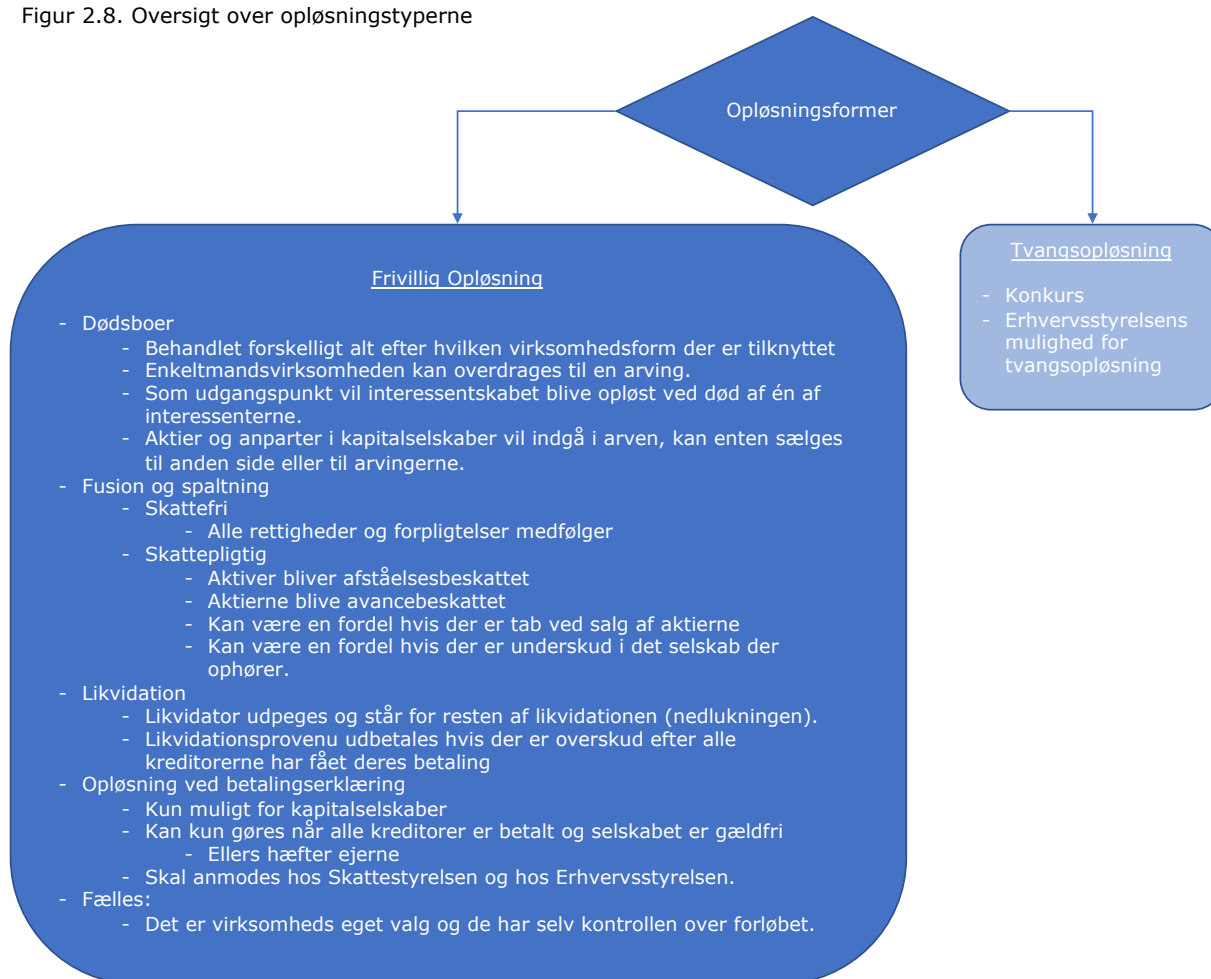
³¹ Den juridiske vejledning afsnit C.C.6.6 Indtræden i og udtræden af interessentskaber

Hvis de øvrige virksomhedsformer vil benytte sig af denne opløsningsform, skal de først omdannes til et kapitalselskab, hvilket naturligvis ikke giver meget mening, da de stadig har muligheden for likvidation. Hvilket også er en frivillig opløsningsform, og der skal indledningsvist foretages tilsvarende ændringer i virksomheden. Med hensyn til betaling af alle virksomhedens kreditorer.

2.2.2.5. Opsummering af frivillig opløsning

De frivillige opløsningsformer har alle det til fælles, at det er virksomheden, der har kontrollen over forløbet, og det er deres eget valg, de har selv truffet beslutningen. Beslutningen kan dog godt være truffet på baggrund af lovgivningsmæssige krav eller som en sidste udvej, inden konkursbegæring. I figur 2.8 er der opstillet nogle af de punkter der gør opløsningsformerne specielle samt de punkter der adskiller de forskellige frivillige opløsningsformer fra hinanden.

Figur 2.8. Oversigt over opløsningstyperne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

De mest reelle opløsningsformer indenfor den frivillige del, er likvidation og opløsning ved betalingserklæring, da fusion og spaltning som regel medfører at virksomheden får nyt liv igennem andre lignende virksomheder. Medarbejder, ejere, mv. for oftest lov til at følge virksomheden, selvom den deles eller sammensmeltet med én eller flere andre virksomheder. Skatteretligt bliver virksomheden opløst, men for ansatte, mv., fortsætter den ofte, blot under et andet navn. Det samme gør sig gældende for dødsboer,

da disse virksomheder naturligvis også kan fortsætte driften, hvis dette bliver valget, da der skal være én der har lyst til at overtage. Her tænkes der specielt på enkeltmandsvirksomhederne.

Udover de frivillige opløsningsformer, som vil være at fortrække i rigtig mange sammenhæng, findes der naturligvis også et modstykke. Disse er tvangsopløsninger, som vil blive behandlet nedenfor under afsnit 2.2.3. Hvad er tvangsopløsningsmuligheder.

2.2.3. Hvad er tvangsopløsning

Tvangsopløsning er en ufrivillig opløsningsmulighed af virksomheder, det vil sige at den gennemføres med tvang fra virksomhedens interessenter, eksempelvis en myndighed såsom Erhvervsstyrelsen, og dermed udenom virksomheden og dennes indflydelse. Hvilket vil sige at tvangsopløsning er modstykket til de frivillige opløsningsmuligheder. En frivillig opløsning kan dog godt vedtages med tvangsmæssige begrundelser, hvilket kun kræver simpelt flertal ved generalforsamlingen og ikke 2/3-dele stemmeflertal som ellers ville være tilfældet ved frivillig opløsning, jf. Selskabslovens § 106 og § 217, stk. 2.

Erhvervsstyrelsen kan dog ikke selv tvangsopløse en virksomhed, men de kan anmode skifteretten herom. Der findes ikke nogen lov, som kun omhandler tvangsopløsninger eller opløsninger generelt, men der er hjælp at hente i andre love. Hjemlen til tvangsopløsning af kapitalselskaber findes i Selskabslovens §§ 225-229, og i § 230 findes en særlig bestemmelse i forhold til kapitalejermisbrug. I forhold til andre virksomhedsformer end kapitalselskaberne findes der lignende regler i Erhvervsvirksomhedslovens § 20, som henviser til Selskabslovens kapitel 14. I Erhvervsfundsloven findes muligheden for tvangsopløsning i § 115. Det vil sige, at der faktisk ikke er ret meget lovgivning på dette punkt, hvilket har medvirket til at der har udviklet sig en mere omfattende retspraksis på området. Derved er tvangsopløsninger blevet tæt knyttet med konkursbehandling, da der ikke har været noget mere specifikt at læne sig op ad. Derudover udspringer mange af de tvangsopløsningsmæssige problemstillinger sig af selskabsretlige problemstillinger, såsom ulovlige lån og selskabstømning³².

Kapitalselskaber, mv., kan kun tvangsopløses gennem skifteretten, efter Selskabslovens § 226 hvis betingelserne i § 225 er opfyldt. I forbindelse med tvangsopløsning af selskaber, mv., arrangerer skatteforvaltningen som udgangspunkt ikke møder, men RIM gør. Der kan i visse tilfælde være en fordel for Skatteforvaltningen at et selskab tages under konkurs i stedet for en almindelig opløsning. Her skal skatteforvaltningen indgå et samarbejde med RIM og derved kan der opstå muligheden for møder i forbindelse med tvangsopløsning af selskaber.

2.2.3.1. Hvad er RIM?

I tilfælde af, at der skulle komme en læser forbi, som ikke er godt inde i de forskellige styrelses opgaver og herunder disses underlagte myndigheder, vil der være en kort beskrivelse af hvad RIM er og hvad denne myndighed laver. Hvis dette er kendt stof, anbefales det at gå videre til afsnit 2.2.3.2. Konkurs.

³² Hansen & Petersen 2009, s. 273-274

RIM er en Restance-Inddrivelses-Myndig, heraf RIM, som er placeret under Gældsstyrelsen³³. RIM fungerer som Skattestyrelsens og de andre styrelses inddrivelsescenter. RIM har til opgave at opkræve og inddrive gæld for det offentlige, hvilket vil sige at RIM overtager kreditorbeføjelserne, jf. Gældsinddrivelsesloven § 3, stk. 1. RIM indtræder dermed i de rettigheder og forpligtelser, der er tilknyttet en given fordring. RIM kan eksempelvis indgive en konkursbegæring, eftergive fordringer, både helt og delvist, indgå frivillige betalingsaftaler og fastsætte betalingsordninger i forhold til skyldneren eller give henstand. RIM har som inddrivningscenter de beføjelser som lovgivningen tillader, og hvad der følger af retspraksis. RIM har derimod ingen kompetence til at afgøre tvister eller om kravet reelt eksistere, jf. Gældsinddrivelsesloven § 2, stk. 2. Hvis skyldneren vil klage over RIM's afgørelser er dette muligt ved Landsskatteretten, med mindre der er andre muligheder i lovgivningen indenfor det konkrete område.

2.2.3.2. Konkurs

Der er i konkursloven ikke fastslået udtrykkelig hvem der reelt kan erklæres konkurs eller hvem der kan sættes under rekonstruktionsbehandling, der er dog i § 197, stk. 3 beskrevet at det kun er fysiske personer der kan opnå gældssanering. Dog benytter både Konkurslovens § 17, stk. 1 og § 11, stk. 1, udtrykket "en skyldner", som både kan være en fysisk person og en juridisk person. Løsligt oversat vil det sige at selvstændige skattesubjekter er selvstændige rets subjekter og kan derfor indgå i både konkurs og rekonstruktion³⁴. Det vil sige at både fysiske personer og juridiske personer kan indgå i en konkurs.

En skyldner kan erklæres konkurs af skifteretten hvis denne er insolvent. En skyldner vil være insolvent, hvis denne ikke er i stand til at opfylde de forpligtelser der er overfor dennes fordringshavere. Disse forpligtelser skal naturligvis kunne betales til den rette tid som betalingen forfalder til. Medmindre det er en enestående hændelse, jf. Konkurslovens § 17, stk. 2.

Det kan både være skyldneren selv eller en af fordringshaverne, som fremsender en begæring til skifteretten om en konkursbegæring, jf. Konkurslovens § 17, stk. 1. Begæringen kan ligeledes fremsendes, hvis det er sandsynligt, at skyldner ikke kan betale sine fremtidige betalinger, her skal dette dog kunne dokumenteres. Konkursloven er grundlæggende opbygget efter 2 principper – skyldners urådighed og ligestilling blandt fordringshaverne. Fordringshaverne har dog bevisbyrden for at skyldner er insolvent og ikke kan betale gælden. Det samme gør sig gældende for Skatteforvaltningen, jf. Opkrævningsloven §§ 4, stk. 1 og 5, stk. 2, hvor de har sammen regler for bevisbyrde forligger. Der kan også blot laves en skønsmæssig vurdering, af de skatter og afgifter der skal indbetales af skyldneren. Her vil der ligeledes kræves bevis, som skal kunne danne grundlag for en eventuel konkursbegæring ved skifteretten. En skyldner kan antages at være insolvent, jf. Konkurslovens § 18, hvis skyldner selv erklænder sin insolvens, eksempelvis til sine kreditorer. Eller hvis skyldneren er under rekonstruktionsbehandling, hvilket kun kan lade sige gøre hvis skyldner er insolvent. Det kan også ske hvis skyldner har standset alle sine betalinger,

³³ Gældsstyrelsen

³⁴ Ørgaard, A 2014, s. 24

eller hvis der inden for de sidste 3 måneder er fortaget forgæves udlæg ved skyldneren. Dette behøver dog ikke være foretaget af samme kreditor som anmoder om konkursbegæringen³⁵.

Hvis skyldneren mener at disse konkurs anklager er falske og ikke berettiget, eller han ikke følger sig underrettet herom, kan en konkursbegæring kæres til Landsskatteretten. Det er dog ikke muligt at slippe for at betale skatter og afgifter, blot ved at klage over konkursbegæringen. I forbindelse med klagemuligheden kan nævnes en lang række afgørelser, som eksempelvis i U.2006.1920 fra Vesterlandsret, hvor et aktieselskab blev begæret tvangsopløst af Erhvervs- og selskabsstyrelsen. Erhvervs- og selskabsstyrelsen udmeldte en advokat til likvidator uden at oplyses aktieselskabet herom. Landsretten fastslog at det måtte ses som fast praksis at skifteretten indkalder en repræsentant fra aktieselskabet til møde, inden en beslutning om tvangsopløsning træffes. SKM2016.543.VLR fra Vesterlandsret kan ligeledes nævnes hvor udfaldet gik modsat i forhold til U.2006.1920. I SKM2016.543.VLR kærede et selskab konkursdekretet ophævet, da selskabet ikke mente, at der var tilstrækkelig grundlag for konkursen. Her fandt Landsretten ikke grundlag til ikke at forsætte konkursdekretet. Der findes et hav af lignende afgørelser som ligeledes går enten til skyldnerens fordel eller kreditorenes.

Der skal altid være en retlig interesse, førend skyldneren kan erklæres konkurs. En retlig interesse kan kun være tilstedeværende hvis fordringshaver med sikkerhed kan opnå enten delvis fyldestgørelse ved konkursen eller måske endda fuld fyldestgørelse. Her kan nævnes U.1997.51.ØLK, hvor en ejendomsmægler indgav konkursbegæring mod en anden ejendomsmægler, da han skyldte 250.000 kroner. Her forsøgte, den insolvente ejendomsmægler, at komme udenom, da han ikke mente der var en retlig interesse, når beløbet kun var på sølle 250.000 kroner. Østre Landsret fastslog at der ikke var en retlig interesse. Der ville ikke være muligt at få dækket noget af fordringen ved en eventuel konkursbehandling, hvilket gjorde at konkursbegæringen ikke blev taget til følge. I U.2011.1493.ØLK gik det modsat, hvor en bank indgav konkursbegæring, da de mente at der var omstødelig dispositioner i en ejendom som der var belånt hos dem. Østre Landsret gav banken ret i, at der var en retlig interesse og at der var grund til at formode, at der forelå omstødelige dispositioner. Derudover er der en lang række afgørelser på dette område, her er der blot fremhævet nogle stykker. Skatteforvaltningen kan dog kræve en konkursbegæring uden en retliginteresse, hvis det ses som nødvendig i forhold til hindring yderligere moms- og skatterestance.

For selskaber, fonde og foreninger mv. der er omfattet af Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2b, 2d - 2j og 3a - 6, og § 2, stk. 1, litra a - b, og Fondsbeskatningslovens § 1, gælder der særlige regler indenfor konkurs i forhold til de personlige virksomheder. For disse selskaber, fonde og foreninger der er omfattet af disse love, opgøres en særlig konkursindkomst. Denne indkomst opgøres i hele indkomståret, hvor konkursdekretet er afsagt og alt efterfølgende indkomst, der måtte komme, inden konkursboet afsluttes. Som udgangspunkt er denne konkursindkomst ikke skattepligtige, jf. Konkurskattelovens § 2. Alt andet lige vil der i indkomståret hvor konkursdekretet afsiges, ligeledes være driftsomkostninger såvel som indkomst. Disse driftsomkostninger vil kunne fratrækkes i konkursindkomsten også selvom alle kreditorerne med sikkerhed ikke vil opnå fuld dækning. Der er dog visse udgifter der ikke anses for

³⁵ Den juridiske vejledning afsnit G.A.3.4.1.3.1.3 Skyldnerens insolvens

driftsudgifter såsom, øvrige omkostninger ved konkursbehandlingen, eksempelvis udgifter til optælling af varelager, kuratorsalær, skrifteafgift, registreringsafgifter, proklama, mv. Men ingen regel uden en undtagelse, eksempelvis blev 75 procent af kurators udgifter i TfS 1986, 445 anset for fradragsberettigede driftsomkostninger.

For juridiske personer der erklæres konkurs, skal der af konkursindkomsten kun ske beskatning, hvis denne er over 100.000 kroner, jf. Konkurskattelovens § 3, stk. 2.

I forhold til ubetalte renteudgifter findes der i Ligningslovens § 5, stk. 8 særlige fradragsbegrænsninger. Selskabsskatter under og før konkursen anmeldes som simpelt krav og kan kun forvente at få en dividende af det skyldte beløb, jf. Konkurslovens §§ 38 og 93. Hvis selskabet indgår i sambeskatning, vil dette ikke være tilfældet i året hvor konkursdekretet afsiges og heller ikke fremad rettet til konkursboets endelige afslutning. Et konkursbo vil blive anset for afsluttet rent skattemæssigt på det tidspunkt hvor skifteretten har stadfæstet et udkast til udlodning eller regnskab samt at ankefristen er udløbet.

Hvis blot der er én fysisk person der hæfter personligt i et selskabsforhold, kan denne virksomhed ikke erklæres konkurs, før den fysiske person er erklæret konkurs. Som udgangspunkt kan et interessentskab ikke erklæres konkurs hvis blot én af interessenterne er solvent, da disse hæfter personligt, solidarisk og direkte. Først når alle interessenter er under konkurs kan interessentskabets konkursbo blive behandlet særskilt med de øvrige interessenters konkursbo³⁶. Der kan dog nævnes et enkelt tilfælde hvor dette ikke gjorde sig gældende, jf. U 2013.3190 Ø, hvor et interessentskab blev taget under konkurs, da ejerne ikke kunne kontaktes og der kun var oplyst en postboks i USA som adresse på disse. Landsretten fandt at der, ud fra de særlig omstændigheder, kunne fraviges udgangspunktet omkring en konkursbegæring af interessentskabet uden ejerne samtidig eller tidligere blev erklæret konkurs.

I et interessentskab bliver kreditorerne delt op i de enkelte medlemmers særkreditorer og fælleskreditorer. Fælleskreditorerne er virksomhedens kreditorer, og disse vil have fortrinsret til selskabsformuen. Hvor særkreditorerne, må nøjes med den enkeltes personlige formue. Særkreditor kan være eksempelvis skatteforvaltningen, som opkræver personskatter fra de enkelte interessenter, som forventeligt må få udbetalt en løn, som naturligvis skal beskattes. Der er dog ikke fuld enighed om de konkursretlige forhold i interessentskaber³⁷. I U 1980.559/2 hvor et engelsk aktieselskab og en fysisk person i Danmark indgik en interessentskabsaftale. Den danske fysiske person og interessentskabet blev erklæret konkurs, men ikke det engelske aktieselskab. Hvorimod i U 1990.410/1 Ø, hvor Østre Landsret ikke gennemførte tvangsakkord for et interessentskab uden at inddrage interessenterne samtidig, som må antages at være udgangspunktet i forhold til blandt andet den juridiske vejledning. Men der findes en række afgørelser der fraviger udgangspunktet.

Det samme gør sig gældende for kommanditselskaber, her skal komplementaren også som udgangspunkt erklæres konkurs inden selskabet kan komme under konkursbehandling, jf. FM 2000.87/3 V. Der er ligeledes her, heller ikke helt klare retningslinjer for om komplementarens konkurs er tilstrækkeligt for, at erklære kommanditselskabet konkurs eller om der skal være en selvstændig insolvensvurdering af

³⁶ Den juridiske vejledning afsnit A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold.

³⁷ Jensen, Kim 2016, s. 51

selskabet til grundlag³⁸, jf. U 1996.179 Ø. I denne Østre Landsretskendelse havde Skifteretten taget to kommanditselskaber under konkursbehandling, på trods af at ingen af dem var erklæret insolvent, men på baggrund af, at begge komplementarer var under konkursbehandling. Da Skifteretten ikke havde taget stilling til om kommanditselskaberne var insolvente ophævende landsretten skifterettens afgørelse. I U 1976.405 V var komplementaren, som var et aktieselskab, taget under konkursbehandling. For at kunne opgøre konkursboet blev kommanditselskabet ligeledes taget under konkurs, uanset om selskabet måtte være solvent eller ej.

Når et kapitalselskab bliver opløst ved konkurs, kan kreditorerne som udgangspunkt ikke rejse yderligere krav, undtagelserne findes i forhold til det ansætteretlige, hvilket der ikke vil blive fokuseret på i denne afhandling. Det skal blot nævnes at der findes særlige regler som fraviger udgangspunktet. Modsætningsvis vil en indehaver af en enkeltmandsvirksomhed, ikke ophøre med at eksistere, derfor vil kreditorerne kunne rejse krav igen efter konkursens ophør. I personlige virksomheder hæftes for alt gæld med alt hvad der ejes nu og i fremtiden, jf. Konkurslovens § 156.

Der skal selvfølgelig også være en retlig interesse overfor de personlig ejet virksomheder såvel som kapitalselskaberne. En retlig interesse vil aldrig være tilstede, hvis 3 betingelser er opfyldt. Disse 3 betingelser er; at ejeren af en enkeltmandsvirksomhed ikke har nogle aktiver eller krav på nogle, at Skatteforvaltning kun er interesseret i at undgå yderligere gældsstiftelse og at det vil være muligt, jf. Opkrævningslovens § 11, at inddrage virksomhedens registreringsforhold ved en manglende sikkerhedsstillelse for virksomhedens restancer. Disse restancer, er de sammen, der skal begrunde en konkurs, og derfor må det forventes at sikkerhedsstillelsen er til stede, ellers ville der jo kunne begæres konkurs. Skatteforvaltningen som også har restanceinddrivelsesmyndigheden, vil som udgangspunkt altid have en retlig interesse i at få en insolvent skyldner erklæret konkurs, uanset om det er en enkeltmandsvirksomhed eller en juridisk person, jf. U.1998.527. Her indgav Told- og Skattestyrelse konkursbegæring mod en selvstændig håndværker, da denne havde et forfaldent krav af blandt andet momstilsvær og skat, på ca. 1,3 millioner kroner. Formålet var hovedsagligt, at hindre ny gældsstiftelse. Håndværkeren erkendte, at det ikke var muligt, at betale beløbet tilbage. Der blev herved fundet retlig interesse og håndværkeren blev erklæret konkurs.

De samme 3 betingelser for retlig interesse, skal dog være opfyldt, ellers vil det kun være muligt for RIM at hindre yderligere gældsstiftelse ved at inddrage virksomhedens registrering, jf. Opkrævningslovens § 11, stk. 9. Dette er også blevet slået fast i forhold til SKM2007.653.SKAT. Der er desuden en lang række afgørelser i forhold til, om der foreligger retliginteresse eller ej, her kan nævnes blandt andet U.2018.1916 fra Vestre Landsret hvor en bank indgav konkurs begæring mod et anpartsselskab. Anpartsselskabet havde ingen midler og heller ingen omstødelige dispositioner, hvilket betød, at der ikke forelå den nødvendige retlige interesse. Hvilket ligeledes gjaldt i U.1973.399 hvor Østre Landsret ligeledes fandt den retlige interesse tilstede ved en konkursbegæring mod et selskab uden aktiver.

RIM har, som alle andre fordringshavere, også ret til at anmode skifteretten om konkursbegæring. I de tilfælde hvor RIM finder det nødvendigt, for at sikre det offentlige får deres krav eller for at forhindre yderligere krav, som skyldner ikke vil være i stand til at betale. Hvis andre fordringshavere anmoder

³⁸ Jensen, Kim 2016, s. 51

skifterette om konkurserklæring bliver RIM ikke underrettet og dermed ikke inddraget i behandlingen før senere i forløbet.

Hvis der er penge tilbage i et selskab efter en konkurs, hvor alle kreditorerne er fyldestgjort, vil der være likvidationsudlodning til aktionærerne. Dette er selvfølgelig kun i de færreste tilfælde, da en konkurs gerne skulle være lig med en insolvent virksomhed/fysisk person. Dermed ikke sagt at det ikke er muligt at komme ud af en konkurs med et overskud. Her kan blandt andet nævnes den omdiskuterede konkursopgørelse af Bøje Nielsen, som blev erklæret konkurs i forbindelse med en magtkamp mellem hans kompagnon Axel Juhl-Jørgensen og Bøje Nielsen. Axel vandt magten i firmaet og Bøje blev erklæret konkurs. Efter 10 år, da konkursboet blev opgjort, fik alle kreditorerne fuld dividende og der var et overskud på 85 millioner kroner til Bøje Jørgensen³⁹.

Andelsselskaber og andelsforeninger med begrænset hæftelse kan som alle andre selskaber også tages under konkursbehandling, da selskabet kan blive insolvent og dermed kan disse ligeledes opløses efter konkurslovens regler. Derudover kan denne selskabsform ligeledes tvangsopløses efter selskabslovens almindelige regler og ved uenighed kan det opløses ved skiftebehandling efter Ægtefælleskiftelovens § 1, stk. 1, nr. 4.

2.2.3.2.1. Rekonstruktion

En rekonstruktion er en situation, hvor virksomheden selv, erkender sine økonomiske vanskeligheder og nu gerne vil forsøge at ændre denne situation enten ved at reducere gælden eller ved at tilføje ny kapital til virksomheden. En rekonstruktion kan dog også ske efter lovmæssige krav, men som hovedregel vil det være virksomheden selv, der forsøger at redde dem selv. Lovhjemlen findes i Konkurslovens afsnit I A, som blev afløst af de tidligere regler om tvangsakkord og betalingsstandsning. Det er dog ikke altid muligt at få gennemført en rekonstruktion eller i hele taget få lov til at påbegynde en rekonstruktion, jf. U.2018.3090. Her er det en afgørelse fra Højesteret hvor et vedtaget rekonstruktionsforslag blev nægtet, da det havde til formål at slette personlig gæld.

Ifølge Selskabslovens § 119 skal ledelsen i et kapitalselskab indkalde til generalforsamling hvis selskabskapitalen er blevet mindre end halvdelen af den tegnede kapital. Dette skal gøres senest 6 måneder efter, det er kommet ledelsen til kende.

Rekonstruktion er i skattemæssig henseende ikke blot begrænset til reglerne i konkursloven og der er heller ikke nogen skattemæssig forskel på behandling af rekonstruktion i øvrigt. Det vil sige, at den skattemæssige forskel ligger i hvad der indgår i rekonstruktionen. Hvis formålet er at reducere gælden, skal der ses på reglerne i kursgevinstloven, eller reglerne i Selskabsskattelovens § 12. Hvis formålet er at forhøje selskabskapitalen, kan dette både ske skattefrit, jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1 nr. 1, og skattepligtigt, jf. Statsskattelovens § 4.

³⁹ Børsen

2.2.3.3. Erhvervsstyrelsens mulighed for tvangsopløsning

Erhvervsstyrelsen har mulighed for at tvangsopløse et kapitalsekskab, og kun kapitalsekskaber, hvis denne ikke overholder vigtige lovgivningsmæssige krav, som fremgår af sekskabsloven. Disse lovgivningsmæssige krav er hvis; 1) sekskabet ikke har den ledelse der er forskrevet, enten i vedtægterne eller i loven, 2) der ikke er anmeldt en revisor og sekskabet er omfattet af revisionspligtigt og ikke lovligt har fravalgt dette, 3) sekskab har ikke indsendt årsrapporten rettidigt eller 4) sekskabet har tabt en for stor del af dens kapital, 5) der ikke er registreret nogle legale eller reelle ejere⁴⁰. Hvis én af disse 4 punkter ikke er overholdt, kan Erhvervsstyrelsen anmode skifteretten om at opløse sekskabet. Hvilket normalvis ikke er første træk fra Erhvervsstyrelsen, da sekskaberne som udgangspunkt for en frist til at udbedre forseelsen. Hvis dette stadig ikke bliver gjort, fra sekskabets side, sender Erhvervsstyrrelsen anmodningen til skifteretten. Det er så skifteretten, der træffer beslutning om hvordan opløsningen skal foregå. Det kan enten være som likvidation, som er én af de frivillige opløsningsformer, som er beskrevet tidligere under afsnit 2.2.2.3. Likvidation. Den anden mulighed er en konkurs, som er beskrevet ovenfor under afsnittet 2.2.3.2. Konkurs. Den tredje og sidste mulighed er ved en formløs opløsning, som er den hyppigste fremgangsmåde, hvis ikke der er aktiver nok til at dække opløsningsbehandlingen eller hvis der ikke er nogen der stiller sikkerhed for bo omkostningerne⁴¹. Ved en formløs opløsning bliver sekskabet opløst uden en egentlig bobehandling. Den formløse opløsning er naturligvis den opløsningsform der vil blive fokuseret på i dette afsnit, da de øvrige former er blevet beskrevet tidligere i afhandlingen, det skal blot nævnes at skifteretten reelt også har disse muligheder.

Når Erhvervsstyrelsen har anmodet skifteretten om tvangsopløsningen, vil skifteretten indkalde en repræsentant for sekskabet, med mindre der træffes en afgørelse straks. Repræsentanten for sekskabet, som eksempelvis kan være sekskabets direktør, et bestyrelsesmedlem eller sekskabets revisor, har nu muligheden for at forklare sekskabets situation og redegør for dens aktiver samt passiver. Hvis der på dette møde ikke bliver fremlagt overbevisende grundlag for forseelsen, vil skifteretten, på baggrund af mødet, træffe den rette opløsningsform til den konkrete situation. Der foreligger naturligvis også et modsætningsvist resultat, hvor sekskabets repræsentant overbeviser Skifteretten om sekskabets overlevelsesvilje og -muligheder, hvilket kan give anledning til eksempelvis en rekonstruktion, som er beskrevet i afsnit 2.2.3.2.1. Rekonstruktioner.

Erhvervsstyrelsen kan naturligvis også anmode skifteretten om opløsning af de øvrige virksomhedsformer, hvis de heller ikke overholder den lovgivning disse er underlagt.

2.2.3.4. Opsamling af tvangsopløsning

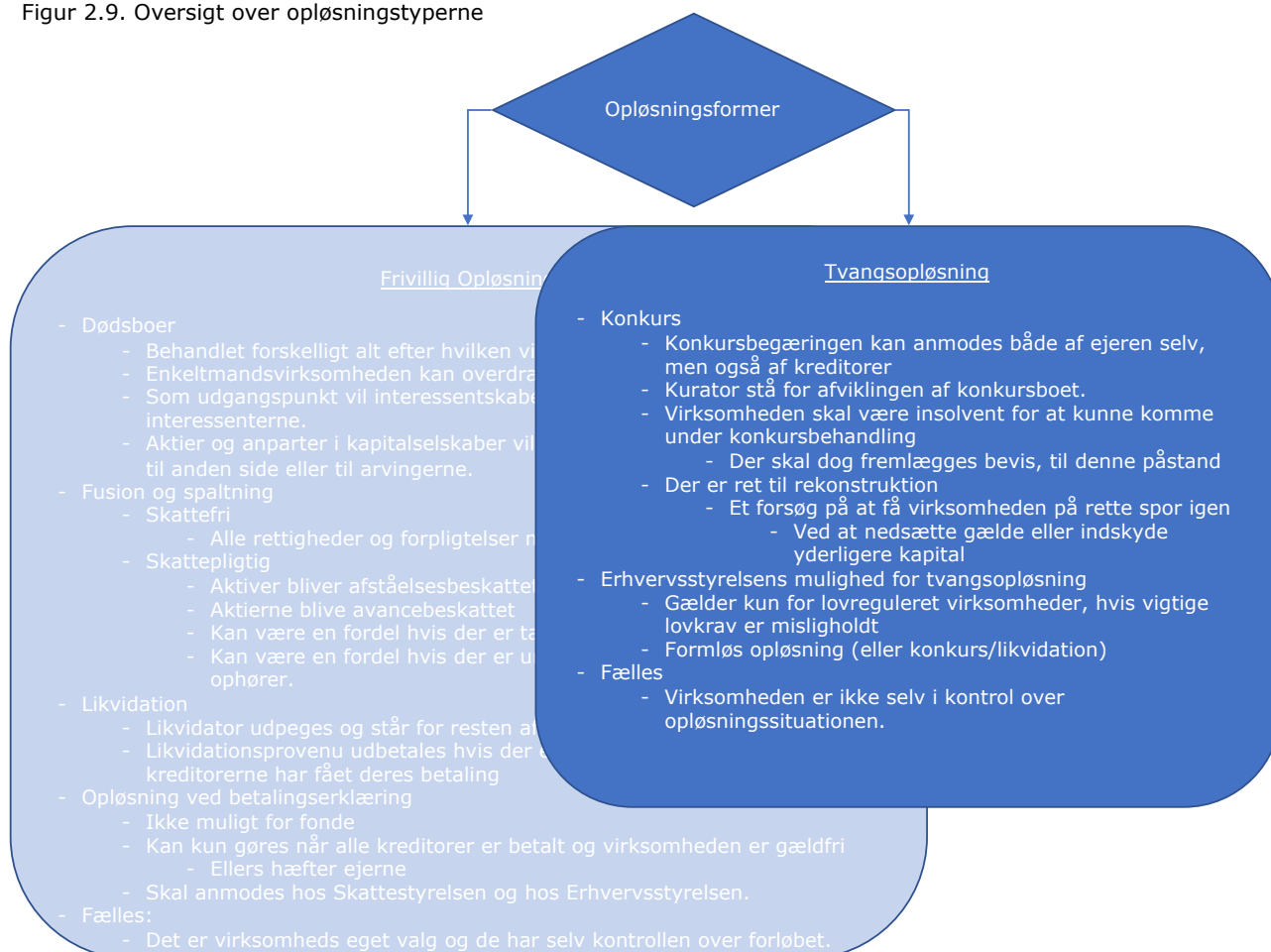
Tvangsopløsning må være en virksomheds sidste udvej, da det må antages at være mere tiltalende selv, at have kontrollen over det forløb virksomheden er på vej ind i, også selv om det naturligvis er en trist situation. Alle opløsningsmulighederne indenfor tvangsopløsning bliver forårsaget af, at virksomheden selv har brudt nogle generelle og vigtige regler i forhold til, at drive selvstændig virksomhed.

⁴⁰ Erhvervsstyrelsen

⁴¹ Danmarks domstole

I figur 2.9 nedenfor er de muligheder indenfor tvangsopløsning opstillet, samt punkter der adskiller disse opløsningsformer fra de øvrige.

Figur 2.9. Oversigt over opløsningstyperne



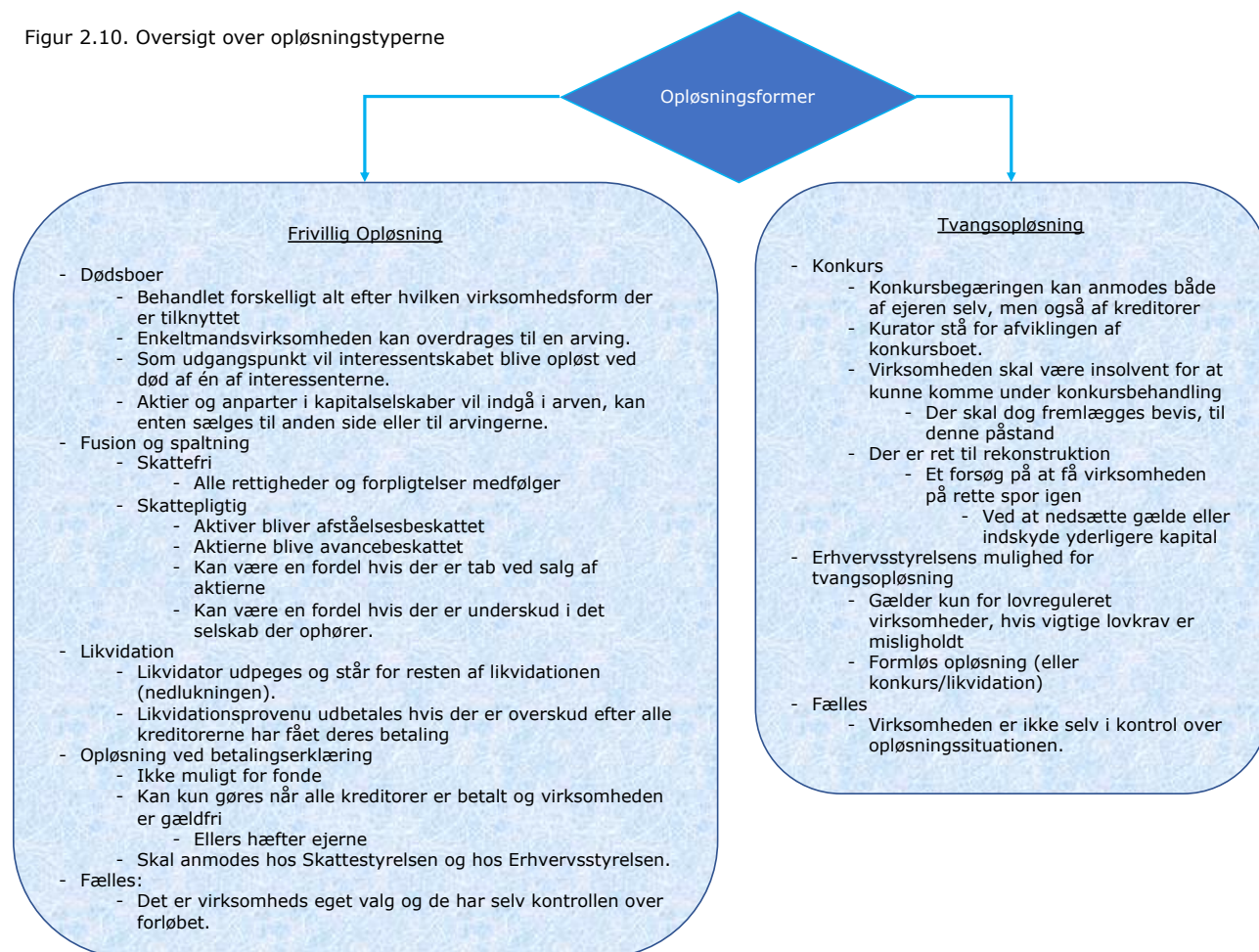
Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

Ved en konkurs bliver der udpeget en kurator, der står for afviklingen af virksomhedens samlede aktiver, hvilket har en lignende karaktertræk af det en likvidator ville gøre, jf. afsnit 2.2.2.3. Likvidation. Forskellen på en kurator og en likvidator er, at likvidatoren er valgt af aktionærerne for at sælge virksomhedens aktiver bedst muligt, hvor kurator kun er interesseret i at få virksomhedens aktiver solgt hurtigt. Der er i en konkurs, modsætningsvist en likvidation, ikke så store chancer for at alle kreditorerne får deres krav dækket. I og med konkurs som regel kun gennemtvinges ved virksomheder, der er i økonomiske vanskeligheder.

2.2.4 Opsummering af tvangsopløsning og frivillig opløsning

Til gengæld er der store forskelle på det selskabsretlige plan, da der her er stor forskel på om virksomheden selv har kontrol over opløsningen eller om de ingen kontrol har. Det mest hensigtsmæssige for virksomheder vil selvfølgelig være, at have kontrol selv og dermed muliggøre at virksomheden eller dens aktiver sælges til en fornuftig pris, som ikke altid vil være tilfældet under eksempelvis en konkurs.

Figur 2.10. Oversigt over opløsningstyperne



Kilde: Egen model udarbejdet til denne afhandling

I figur 2.10 er et overblik over alle opløsningsformerne, fordelt på de frivillige opløsninger og tvangsopløsningerne. For flere af virksomhedsformerne, der er blevet behandlet i denne afhandling, er det kun muligt at benytte likvidation og konkurs, som eksempelvis fondene. Derudover er det kun kapitalselskaberne der kan benytte opløsning ved betalingserklæring. Endvidere er det ligeledes de transparente virksomhedsformer der bliver påvirket mest af en afdød ejer og dermed dødsboer. Enkeltmandsvirksomheder er til gengæld de eneste der ikke har mulighed for at fusionere og spalte deres virksomhed.

Kapitel 3

- Analyse og sammenfatning

Analyse og sammenfatningsafsnittet vil omhandle de skattemæssige konsekvenser ved opløsningsmulighederne overfor de forskellige virksomhedstyper. Derudover vil sammenfatningen bestå af delvis en konklusion og delvis en opsummering af kapital 2. Hovedfokus vil dog ligge i analysedelen, opsummeringen er blot for at få overblik over hvilken sammenhæng analysen fremkommer af.

3.1. Hvad sker der skattemæssigt ved opløsning

Skattemæssigt er der ikke de store forskelle i om en virksomhed opløses frivilligt eller under tvang, da den skattemæssige behandling af alle former for opløsninger er ens.

Der skal betales skat af det overskud virksomheden har haft indtil opløsningen, fra sidste årsregnskabsår til opløsningstidspunktet, og der skal ligeledes betales skat af det overskud virksomheden muligvis kommer ud med ved opløsning. Dette skal beskattes efter forskellige skattesatser alt efter hvilken virksomhedstype der opløses. Hvilket vil blive behandlet under hver af de forskellige virksomhedsformer nedenfor i afsnit

3.1.1. Kapitalselskaber

3.1.1. Kapitalselskaber

Som udgangspunkt skal alt hvad der sælges og al gæld der måtte være i forbindelse med opløsning af kapitalselskaber, betales af selskabet. Der er dog, som ved mange andre regler, undtagelser til dette.

Hvis et kapitalselskab benytter sig af den frivillige opløsningsform, opløsning ved betalingserklæring, skal alle virksomhedsejere underskrive erklæringen om at virksomheden har betalt al dens gæld. Hvis der gives falske oplysninger herom, hæfter ejerne personligt, ubegrænset og solidarisk for gælden. Denne gæld kan eksempelvis fremkomme i forbindelse med aktionærens udnyttelse af virksomhedens aktiver. Hvilket kunne være hvis aktionæren stadig kører rundt i virksomhedens bil eller har givet sig selv et sommerhus som virksomheden var ejer af, mv. Det kan være mange muligheder for fejlangivelse af oplysninger, og nogle aktionærer er mere opfindsomme end andre. Under afsnit 3.1.1.1. Hovedaktionærer vil disse situationer blive gennemgået, da det naturligvis vil omfatte aktionæren skattemæssigt. Virksomheden vil ligeledes komme i karambolage med skattereglerne i mange af de ovenfor nævnte tilfælde, hvilket naturligvis også skal beskattes hos selskabet. Eksempelvis hvis sommerhuset er givet til aktionæren. Men i takt med at kapitalejeren har erklæret virksomheden for gældfri, i forbindelse med betalingserklæringen, vil aktionærerne hæfte for virksomhedens gæld. Hvilket er grunden til, den bliver placeret under dette afsnit, også selvom reglerne ligeledes gælder under konkurser og likvidation. Her vil det dog ikke være aktionæren der nødvendigvis kommer til at betale det hele.

I forbindelse med en likvidation, udpeges et antal likvidatorer som står for at sælge virksomhedens aktiver og passiver. Kreditorerne har 3 måneder, efter Erhvervsstyrelsen har fået besked om likvidation, til at anmelde deres krav. Disse krav fra virksomhedens kreditorer skal likvidatorerne naturligvis få betalt med

virksomhedens midler, præcist som ved en betalingserklæring. Inden virksomheden kan blive opløst, skal der indsendes et likvidationsregnskab til Erhvervsstyrelsen. Hvis der er et overskud, bliver dette udloddet ligeligt mellem aktionærerne.

Ved tvangsopløsning vil skifterette enten udpege en likvidator eller kurator, som skal sørge for virksomhedens opløsning, på samme vilkår som ved frivillig opløsning. Ifølge Selskabsskattelovens § 7 A, er virksomheden først opgivet, når virksomheden har afstået dens varelager samt alle maskiner, driftsmidler, inventar, mv. Hvilket naturligvis kan tage noget tid, da der kan forekomme mange forskelligartet aktiver i visse virksomheder.

Alle kapitalselskaber vil uanset opløsningsform skulle beskattes med de sædvanlige 22 procent af deres indkomst inden dekretsårets begyndelse. Efter dekretsårets begyndelse er der et fradrag på 100.000 kroner, inden en mulig beskatning kan fremkomme. Erhvervsstyrelsen sender en besked når selskabet endeligt er opløst, da de står for opløsningsproceduren.

3.1.1.1. Hovedaktionærer

Når en selskab opløses, kan der være et overskud, når alle kreditorerne har fået dækket deres krav, specielt ved likvidation og ved betalingserklæring. Dette overskud skal fordeles ligeligt mellem selskabets aktionærer, naturligvis med deres forholdsmæssige andel, med mindre andet fremgår af vedtægterne. Sådan et likvidationsprovenu skal beskattes efter Aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. punkt. Da det sidestilles med salg og derfor skal gevinsten eller tabet normalvis opgøres efter disse regler, og dermed vil der ikke være fradrag for anskaffelsessummen. Hvis der udloddes udbytte imens selskabet er under likvidation, vil dette ikke blive omfattet af aktieavancebeskatningsloven, men af de almindelige regler, jf. Ligningslovens § 16 A, stk. 1 og Personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1.

Hvis likvidationsudlodningen ikke sker i det samme kalenderår, som selskabet opløses i, men i stedet året efter, skal dette beskattes som udbytte, jf. Ligningslovens § 16 A, stk. 1. En aktionær kan dog få dispensation, således likvidationsudlodningen ikke sker som udbytte, men i stedet af salgssummen, reduceres med en forholdsmæssig andel af den anskaffelsessum der her måtte være på aktierne, efter reglerne i Aktieavancebeskatningsloven.

For personer, kan aktieudbytte beskattes, som enten personlig indkomst, aktieindkomst eller som kapitalindkomst, alt efter hvilken type aktie det drejer sig om. Aktieudbytte, der beskattes som personlig indkomst efter Personskatteloven er blandt andet næringsaktier omfattet af Aktieavancebeskatningsloven, og hvis aktierne er omfattet af andre regler, hvor der ikke tydeligt angiver en anden form for indkomstopgørelse, skal de opgøres som personlig indkomst. Endvidere hvis der er tale om andele eller aktier i medarbejderinvesteringsselskaber som er omfattet af Ligningslovens § 7 N, vil beskatningen ligeledes være som personlig indkomst. Aktier der er omfattet af Aktieavancebeskatningslovens § 17 A kan både beskattes som personlig indkomst eller som aktieindkomst. Der kan dog ikke frit vælges om det skal være personlig indkomst eller aktieindkomst, eksempelvis skal aktier fra investeringsselskaber der er aktiebaseret, opgøres som aktieindkomst. Aktieudbytte der skal beskattes som kapitalindkomst, er de aktier der er omfattet af Aktieavancebeskatningslovens §§ 19 og 19 C, som er udbytte fra eksempelvis obligationsbaserede investeringsselskaber.

I forbindelse med nedlukning af et selskab, kan der opstå en form for maskeret udbytte, hvilket naturligvis også kan opstå i selskaber, der ikke er under nedlukning af nogen form. Dette opstår kun hvis aktionæerne i et selskab bliver enige om at skaffe dem selv fordele på selskabets bekostning. Selskaber kan naturligvis ejes af både fysiske personer og juridiske personer og begge kan indgå i maskeret udbytte. Her kan der ske både dobbeltbeskatning og trippelbeskatning af denne form for udlodningen. Hvis det antages, at hovedaktionæren er en fysisk person, vil maskeret udbytte ofte ske i form af løn, for at undgå dobbeltbeskatning. Dobbelt beskatning sker ved, at selskabet beskattes af deres overskud, ved årets afslutning og aktionæren beskattes næste efter af udbyttet der udloddes, som aktieindkomst. For at undgå denne dobbelt beskatning, kan hovedaktionæren, hvis der kun er denne ene, tænkes at ville udbetale løn eller honorar til sig selv i stedet for at udlodde udbytte fra selskabet. Det er naturligvis ikke lovligt, at forsøge at undgå beskatning på denne måde jf. SKM2004.106.HR. I denne afgørelse fra Højesteret havde mandens selskab overført 500.000 kroner til konens selskab, hvilket blev anset for udbytte, da der ikke var nogen driftsmæssig sammenhæng mellem selskaberne, antages det at udbetalingen måtte være begrundet af ejerforholdene. Hvilket gav en beskatning hos manden, da det blev anset som udbyttebetaling til ham. Trippelbeskatning kan fremkomme hvis selskabet begunstiger hovedaktionærens nærtstående, eksempelvis hovedaktionærens kone eller ekskone, som var tilfældet i TfS 1990, 367 ØLR fra Østre Landsret, hvor et byggeselskab havde bygget et parcelhus på hovedanpartshaverens fraskilte ægtefælles grund og parcelhuset blev solgt med underskud, som virksomheden fradrog i deres regnskab. Her fik Skattemyndighederne medhold i, at selskabets indkomst måtte forhøjes, hovedanpartshaverens indkomst blev forhøjet som maskeret udbytte og den fraskilte ægtefælle blev ligeledes beskattet af værdien, da det blev anset som en gave. Trippelbeskatningen er dog kun tilstede, da beløbet for gaven oversteg den daværende afgiftsfrie grænse for gaver, jf. Boafgiftsloven § 22.

En hovedaktionær, kan naturligvis også være ansat i selskabet, eksempelvis som direktør. Her gælder det, at alt hvad der modtages af vederlag, er aktionæren personlig skattepligtig af, også i de tilfælde hvor vederlaget er fri bolig, bil, mv. Alt andet der modtages fra selskabet beskattes som udgangspunkt som udbytte, hvilket vil sige som aktieindkomst. Med mindre at det samlede vederlag kan anses for sædvanligt i forhold til det udførte arbejde. Her kan nævnes U.1998.1299 H hvor et selskab sponsorerede hovedaktionærens datter i hendes ridesport. Hvilket i sig selv ikke er ulovligt, desværre var de generelle krav til synlig logo mv. bare ikke opfyldt og dermed kunne sponsoratet ikke anerkendes og heller ikke fradrages, hvilket resulterede i at hovedaktionæren blev beskattet af sponsoratet som løn.

Hvis hovedaktionæren derimod er et selskab, vil der være tale om et koncernforhold, hvilket som udgangspunkt vil være skattefrit udbytte. Denne afhandling har dog ikke haft fokus på koncerner og heller ikke deres forhold. Men i denne forbindelse vil der være en undtagelse, da formodningen til at virksomheder imellem køber eller sælger til over- eller underpris er, at den økonomisk gevinst ligger hos aktionærerne og dermed kan det igen komme til at være fysiske personer der skal beskattes, til trods for koncernforholdet. Hvilket gør at principperne, fra de fysiske personer som hovedaktionær, igen kommer i spil, da det igen anses som maskeret udbytte til hovedaktionær-selskabets hovedaktionær. Hos selskabet der udlodder, uanset om det er maskeret eller deklareret, er den skattemæssige behandling ens. Det vil sige med henholdsvis 27 procent og 42 procent. Hvis udbyttet i stedet bliver omklassificeret til løn, kan selskabet fradrage dette på samme vilkår som alt øvrig løn.

Hvis selskabet og hovedaktionæren er interesseforbundne parter, skal alle priser og økonomiske transaktioner være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, altså hvad en uafhængig tredje part ville have købt eller solgt til. Dette gælder naturligvis også i forbindelse med ejendomme og køretøjer som kan være stillet til rådighed for selskabet hovedaktionær. Hvis en hovedaktionær har haft fri afbenyttelse af selskabet bil eller sommerhus og stadig benytter disse under opløsning af selskabet eller køber disse til en favorabel sum vil der være et brud på dette armslængdeprincip. Hvilket vil give anledning til beskatning hos både selskabet og hovedaktionæren. Hos selskabet, skal den manglende fortjeneste ved salg eller leje beskattes og hos aktionæren skal den manglende betaling ligeledes beskattes.

Ved konkurs har aktionærene selvfølgelig fradrag for et eventuelt tab, i det indkomstår hvor tabet sandsynliggøres. Dette er fastslået af Højesteret i U.1998.1116 hvor en skatteyder købte aktier i et selskab, hvorefter selskabet gik konkurs. Skatteyderen nedskrev værdien af disse aktier til 0 kroner. Da konkursen var afsluttet 6 år senere, ville skatteyderen fradrage tabet på sine aktier. Her nægtede Skattemyndigheden fradraget, da dette skulle være sket i det indkomstår selskabet gik konkurs, altså 6 år tidligere. Højesteret gav dog skatteyderen ret til fradrag, da skattemyndigheden ikke havde hjemmel til at nægte fradraget.

3.1.2. Transparente virksomheder

Selskabslovens kapitel 14, §§ 216-235, omhandler opløsningsmulighederne for kapitalselskaberne. Dertil er der andre virksomhedsformer med begrænset hæftelse, som er omfattet af erhvervsvirksomhedsloven, hvor deres opløsning fremkommer af kapitel 6, som igen henviser til selskabslovens kapitel 14. Det vil sige, at disse virksomhedsformer med begrænset hæftelse bliver behandlet på samme måde som kapitalselskaberne. Til disse virksomhedsformer henvises til afsnit 3.1.1. Kapitalselskaber. Partnerselskaberne bliver ligeledes reguleret af selskabsloven, og selskabet følger derfor de samme regler. Kommanditisterne hæfter dog stadig personligt og ubegrænset, hvis der ikke er likvider nok i selskabet.

I forhold til interessentskaber, kan disse opløses efter grundlæggende tre grunde; 1) hvis interessentskabet ikke kan eksistere per definition, 2) vedtægtsmæssig grunde eller ved væsentlig misligholdelse og til sidst 3) interessenterne interne forhold. Hvis interessentskabet ikke kan eksistere per definition, som er én af de interessante årsager i denne forbindelse. Da dette kan ske ved konfusion, altså ved død af én eller flere interessenter. Her vil opløsning ske automatisk og umiddelbart efter hændelsen. Én af de andre opløsningsgrund er det vedtægtsmæssige grundlag og interessenterne væsentlig misligholdelse, som er identisk med kapitalselskabernes, dog er disse misligholdelse ikke lovreguleret, men er beskrevet i vedtægterne, hvor der er aftalefrihed. Hvilket vil sige at interessenterne alle er frivilligt gået med til disse grundlæggende regler for virksomhedens drift. Uanset hvilket grundlag opløsningen foretages ud fra og om det er frivillig- eller tvangsbegrundet, behandles opløsningen på samme måde skattemæssigt, over interessenterne private indkomstoppgørelse.

I forhold til afskrivningslovens, betragtes udtræden af et interessentskab, som virksomhedsophør, hvilket vil sige at værdien af hver aktiv skal opgøres og salget af den del af hver aktiv skal udregnes og beskattes i den personlige indkomst, jf. Afskrivningslovens § 9. Dette er ligeledes stadfæstet af Højesteret, jf. U.1983.318 H, hvor interessenterne blev beskattet af deres ideelle andel af virksomhedens aktiver ved salg af hver deres ejerandel. Det vil sige, at reglerne for udtræden af en interessentskab, skatteretligt

læner sig meget op ad reglerne for opløsning af et interessentskab. Hvilket naturligvis er én af grundende til at den er medtaget i denne afhandling. I og med mange af de øvrige transparente selskabsformer udspringer sig af interessentskaberne, vil de samme regler for udtræden ligeledes gøre sig gældende for disse virksomhedsformer. I forhold til kommanditselskaberne og partnerselskaberne skal der dog altid være mindst én komplementar i selskabet. Hvis det tilfældigvis er denne, der er den afdøde og der ikke er andre der ønsker at indtræde i selskabet, må selskabet opløses.

Opløsning af de øvrige selskabsformer under de transparente virksomheder, herunder blandt andet kommanditselskaber og partnerselskaber er i alt væsentlighed identiske med interessentskabernes. Derfor vil disse ikke blive behandlet særskilt.

For enkeltmandsvirksomhederne gælder principielt de samme regler som for interessentskaberne, da alt salg også her foregår over den personlige indkomst. Det vil sige at den skattemæssige behandling af opløsning af enkeltmandsvirksomhederne går over den personlig indkomst. Hvis der ikke er likvider nok i virksomheden til at dække gælden, vil det gå ud over de private aktiver, som hus, bil, pensionsopsparing, mv. Alt hvad ejeren af enkeltmandsvirksomheden ejer nu og i fremtiden, hvilket er bagsiden af en ellers meget fri virksomhedsform.

3.1.3. Fonde og foreninger

En fond har ikke de samme muligheder for opløsning som eksempelvis et kapitalselskab har. En fond skal have sammentykke fra fondsmyndighederne for at kunne opløses, jf. Fondslovens §§ 32 og 33 og Erhvervsfondslovens §§ 89 og 90. Derudover skal opløsningen anmeldes til Skattestyrelsen inden en måned. Skattepligten fortsætter til den endelige opløsning af selskaber, foreninger og fonde, mv. Opløsning af en fond kan også ske ved fusion med andre fonde eller datterselskaber. På tilsvarende vis som selskaber kan fonde også vælge mellem en skattefri fusion eller skattepligtig fusion. De skattefri fusionen kan kun ske i henhold til Fusionsskattelovens § 14c. Fonde og foreninger er som hovedregel ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre der træffes beslutning herom, jf. Konkurskattelovens § 2. Erhvervsdrivende fonde kan kun tvangsopløses, hvis fonden ikke har eller ikke har mulighed for at udpege en lovlig bestyrelse eller revisor, eller hvis fonden ikke får indsendt deres årsrapport rettidigt, eller hvis hjemstedet fraviger fra vedtægternes hjemsted eller hvis fonden taber mere end halvdelen af dens grundkapital uden at en opløsning er blevet vedtaget på generalforsamlingen. I perioden for tvangsopløsning gælder de samme regler som hvis fonden var under likvidation. Skatteberegningen for fonde foregår efter de principper som for kapitalselskaberne, hvilket ligeledes gør sig gældende for opløsningen og dennes skattemæssige behandling.

Foreninger der er omfattet af selskabsskatteloven, hvilket er de erhvervsdrivende foreninger, så som andelsforeninger, indkøbsforeninger, mv., beskattes efter de samme regler som kapitalselskaberne, men da de ligeledes er kooperationsbeskattet, er der nogle undtagelser til selskabsskatteloven. Hvilket vil sige at disse foreninger beskattes med en procentdel af foreningens formue, henholdsvis 4 procent og 6 procent, i stedet for de almindelige 22 procent, som kapitalselskaberne beskattes med. Hvis foreningens formue er negativ, opgøres den til 0 kroner. For andelshaverne i en andelsforeningen medregnes et tab eller en gevinst ved eksempelvis likvidation i den personlige indkomst under kapitalindkomst. Foreningernes

medlemmer her ikke ret til andele af formuen, heller ikke ved opløsning, jf. SKM2004.259.HR. Her er det Fondsbørsvekslerernes Garantiforening der er under afvikling og ville dermed dele overskuddet med dens medlemmer. Men da medlemmer af en forening, ikke har ret til dette, fandt Højesteret at medlemmerne skulle beskattes af dette overskud, jf. Statsskattelovens § 4.

3.2 Konklusion

Der er generelt mange virksomhedsformer at vælge imellem i en dansk sammenhæng, og generelt tre muligheder for opløsning. Der er likvidation, konkurs og opløsning ved betalingserklæring. Det er dog ikke alle virksomhedsformer, der kan benytte sig af opløsning ved betalingserklæring, men alle kan opløses ved likvidation og konkurs. De transparente virksomhedsformer kan dog først, som hovedregel, erklæres konkurs, når alle med ubegrænset hæftelse er erklæret konkurs. Da de transparente virksomheder ikke udgør deres eget selvstændigt skattesubjekt og derved vil en opløsning foregå over ejernes personlig indkomst.

Tabel 3.1 viser, i hovedtræk, den skattemæssige behandling af opløsning af de tre virksomhedskategorier. Hovedreglen kan i visse situationer fraviges, eksempelvis hvis ledelsen eller bestyrelsen handler uagtsom, hvilket kan være ansvarspådragende.

Tabel 3.1 Beskatning ved opløsning

Beskatning ved opløsning		
Kapitalselskaberne	De transparente virksomheder	Fonde og foreninger
- Selskabet beskattes med 22 procent af alt indkomst	- Beskatningen ved opløsning går over den personlige indkomst, under kapitalindkomsten.	- Beskatningen sker på samme vilkår som for kapitalselskaberne.
- Aktionærerne beskattes med henholdsvis 27 procent og 42 procent af et eventuelt overskud efter opløsning.	- Opløsning sidedrilles med salg.	- Fonden eller foreningen er som hovedregel økonomisk ansvarlig for al gæld.
- Aktionærerne kan hæfte personlig hvis regler er brudt eller forsøgt omgået.		

Kilde: Egen udarbejdelse

Skattemæssigt er der ingen forskel på hvilken opløsningsmulighed virksomheden benytter sig af, da de opgøres på samme måde. Ved kapitalselskaberne, skal virksomheden beskattes af al sin indkomst med en skatteprocent på 22 procent. Hvis der er overskud ved opløsning, fordeles dette til ejerne og vil blive beskattet som almindelig udbytte, med henholdsvis 27 procent af de første 55.300 kroner og derefter med 42 procent af de resterende. Disse procentsatser er naturligvis pr. fysisk person og over hele indkomståret. Hvis den fysiske person er gift, vil grænserne tilnærmelsesvis fordobles.

For de transparente virksomhedsformer, vil opløsningen ske over den personlige indkomst hos ejerne, som vil blive indkomstbeskattet af et eventuelt overskud. I forhold til interessentskaber vil interessenterne blive beskattet af salget af virksomhedens aktiver, da de er forbundet på virksomhedens aktiver og passiver og ikke af virksomheden i sig selv. Som hovedregel kan de transparente selskaber ikke erklæres konkurs førend deltagerne med ubegrænset hæftelse er erklæret konkurs først. Dog er der praksis ikke helt enighed om dette.

Foreninger og fonde kan naturligvis også opløses af forskellige årsager. Fonde har ingen ejer, hvilket naturligvis gør, at der ikke er nogen, der kan blive beskattet ved opløsning. I tilfælde af overskud ved opløsning, fordeles dette til målgruppen, eller så tæt som muligt til målgruppen, af fondens oprindelige formål. Fondens målgruppe kan jo være forsvundet i årenes løb, hvilket gør at fonden ikke længere har et formål og må opløses, og da målgruppen er væk, kan overskuddet ikke gives til disse. Derfor skal der være så tæt på målgruppen som muligt. Foreningerne har visse ligheder med fondene i forbindelse med opløsning, da det som udgangspunkt kun er foreningen der kan gøres økonomisk ansvarlig, med mindre andet står i vedtægterne. Hvis bestyrelsen har handlet uansvarlig, kan disse også blive involveret, ligesom ledelsen i kapitalselskaberne kan. Men som udgangspunkt er det kun foreningens midler kreditorer kan søge sig fyldestgjort i.

Litteraturliste

Anvendte love og bekendtgørelser:

Afskrivningsloven (Lov om skattemæssige afskrivninger)

Aktieavancebeskatningsloven (Lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier mv.)

Boafgiftsloven (Lov om afgift af dødsboer og gaver)

Ejendomsavancebeskatningsloven (Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom)

Erhvervsfundsloven (Lov om erhvervsdrivende fonde)

Erhvervsvirksomhedsloven (Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder)

Fondsloven (Lov om visse fonde og foreninger)

Fondsbeskatningsloven (Lov om beskatning af fonde og visse foreninger)

Fusionsloven (Lov om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v.)

Fusionsskatteloven (Lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v.)

Grundloven (Danmarks Riges Grundlov)

Gældsinddrivelsesloven (Lov om inddrivelse af gæld til det offentlige)

Konkursloven

Konkursskatteloven

Kursgevinstloven (Lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter)

Ligningsloven (Lov om påligningen af indkomstskat til staten)

Momsloven (Lov om merafgift)

Opkrævningsloven (Lov om opkrævning af skatter og afgifter mv.)

Personskatteloven (Lov om indkomstskat for personer m.v.)

Selskabsloven (Lov om aktie- og anpartsselskaber)

Selskabsskatteloven

Statsskatteloven (Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten)

Søloven

Ægtefællesskiftelovens (Lov om ægtefællesskifte m.v.)

Artikler:

Pedersen, Trols (2010): "Bøje Nielsen er død", udgivet i Børsen den 20. juni 2010, fundet den 1. maj på <https://borsen.dk/nyheder/generelt/boeje-nielsen-er-doed-6hg5x>

Werlauff, Erik (2020): "Fonde med flere, sidestillede formål", udgivet i din§jura april 2020 nr. 1, Werlauff Publishing A/S

Bogfortegnelse:

Gianelli, Karsten (2015): "Dødsbøbeskatning", 5. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.

Hansen, Christian, Skovgaard; Terkilsen, Lars, Kjærgård; Kristensen, Niels, Jørgen; Schmidt, Peter, Koerver; Lilja, Troels, Michael; Overgaard, Malene; Frøbert, Thomas; Nielsen, Henrik & Tell, Michael (2019): "Erhvervsbeskatning – med fokus på personselskaber og virksomhedsordningen", 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag.

Hansen, Torben, Kuld & Petersen, Lars, Lindenchrone (2009): "Konkursprocesret", 1. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters Professional A/S.

- Hørlyck**, Erik (1996): *"Interessentskaber og konsortier"*, 2. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Jensen**, Kim, Sommer (2016): *"Konkursretten"*, 1. udgave, 1. oplag, Universitetsforlaget Pejus.
- Lybech**, Andreas & Pontoppidan, Christian (2016): *"Interessentskaber – særligt om interessentskabskontrakten"*, 1. udgave, 1. oplag, Werlauff Publishing A/S
- Madsen**, Loselotte, Hedetoft (2003): *"Beskatning ved deltagelse i personselskaber"*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Michelsen**, Aage; Askholt, Steen; Bolander, Jane; Engsig, John; Jeppesen, Inge, Langhave; Laursen, Anders, Nørgaard & Madsen, Liselotte (2015): *"Lærebog om indkomstskat"*, 16. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Paulsen**, Jens (2006): *"Insolvensret - Rekonstruktion"*, 1. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters Professional A/S.
- Paulsen**, Jens (2010): *"Insolvensret - Konkurs"*, 1. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters Professional A/S.
- Pedersen**, Jan; Kerzel, Malene; Ferniss, Jane & Eriksen, Claus, Hedegaard (2015): *"Skatteretten 1"*, 7. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.
- Werlauff**, Erik (2016): *"Erstatningsansvar i selskabsforhold – ledelse, ejere, revisor"*, 1. udgave, 1. oplag, Werlauff Publishing A/S.
- Werlauff**, Erik, (2016): *"Selskabsret"*, 10. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.
- Werlauff**, Erik, (2017): *"Selskabsskatteret 2017/18"*, 19. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.
- Ørgaard**, Anders (2014): *"Konkursret"*, 11. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Domsregister:

- C-212/97** – Sagen om Centros Ltd fundet på EUR-Lex den. 3. april 2020 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61997CJ0212> - side 26
- C-208/00** – Sagen om Überseering BV fundet på EUR-Lex den. 3. april 2020 - <https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587638649198&text=C-208/00&scope=EURLEX&type=quick&lang=en> - side 26
- C-167/01** – Sagen om Inspire Art Ltd fundet på EUR-Lex den. 3. april 2020 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1587638705368&uri=CELEX:62001CJ0167> - findes på side 26
- LSR1999.621-1939-26** en Landsskatterettens kendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000026790/1> - side 31
- LSRM 1950.149** en meddelelse fra Landsskatteretten, på grund af Covid-19 har det ikke været muligt at femskaffe et fysisk eksemplar af denne, hvorved den er fundet i Liselotte Hedetoft Madsens 'Beskatning ved deltagelse i personselskaber', i stedet. - side 15
- RR 1959.344** fra Revision og regnskabsvæsenet, på grund af Covid-19 har det ikke været muligt at femskaffe et fysisk eksemplar af denne, hvorved den er fundet i Liselotte Hedetoft Madsens 'Beskatning ved deltagelse i personselskaber', i stedet. - side 15
- SKM2003.590.LR** en afgørelse fra Ligningsrådet, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000276083/1> - side 34

- SKM2004.106.HR** en Højesterets dom, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000278436/1> - side 48
- SKM2004.259.HR** en Højesterets dom, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000288978/1> - side 51
- SKM2007.653.SKAT** en meddelelse SKAT, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000369765/1> - side 40
- SKM2016.543.VLR** en Vestre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000752484/1> - side 38
- TfS 1990, 367 ØLR** en Østre Landsrets dom, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000140469/1#OEL1990_357_1988 - side 48
- U.1973.399** en Østre Landsretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000209624/1> - side 40
- U.1976.405** en Vestre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000219835/1> - side 40
- U.1980.559/2** en Højesterets kæremålsudvalgskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000207910/1> - side 39
- U.1983.318** en Højesteretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000206278/1> - side 50
- U.1983.8** en Højesteretsdom, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000205722/1> - side 17.
- U.1990.410/1** en Østre Landsretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000199088/1> - side 39
- U.1996.179** en Østre landsretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000201744/1> - side 39
- U.1997.51** en Østre landsretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000201626/1> - side 38
- U.1998.1116** en Højesterets dom, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000173978/1> - side 49
- U.1998.527** en Østre Landsretskendelse, fundet på Karnov den 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000202392/1> - side 40
- U.1998.1299** en Højesteretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000173984/1> - side 48
- U.2000.1079** en Højesteretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000196431/1> - side 26
- U.2006.1920** en Vestre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000325501/1?ft=U1994.137&scope=document> - side 38
- U.2011.1493** en Østre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000492785/1> - side 38
- U.2013.3190** en Østre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000541312/1> - side 39

U.2018.1916 en Vestre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000821585/1> - side 40

U.2018.3090 en højesteretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000822785/1> - side 41

FM 2000.87/3 en Vestre Landsretskendelse, fundet på Karnov den. 3. april 2020 - https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000403906/1?ft=2000.87%2F3+V&hide_flash=1&page=1&rank=1 -side 39

Fra den juridiske vejledning 2020-1. halvår (<https://skat.dk>):

Afsnit "A.A.7.4.5.2 Høring i sambeskattede selskaber" fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2270719>

Afsnit "A.D.4.2 De enkelte virksomhedsformers hæftelsesforhold" fundet den 1. februar på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2062191>

Afsnit C.B.2.10.1 Likvidationsudlodninger fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1946380>

Afsnit C.B.2.10.2 Udlodning ved nedsættelse af aktiekapitalen fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946382&chk=216701>

Afsnit C.B.3.1 Det skattemæssige udbyttebegreb fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946427&chk=216701>

Afsnit C.B.3.3 Hvordan beskattes udbytte hos personer? fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946429&chk=216701>

Afsnit C.B.3.5.4.1 Maskeret udlodning fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946442&chk=216701>

Afsnit C.B.3.6 Hvordan beskattes maskeret udbytte/udlodning? fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946426&chk=216701>

Afsnit C.B.3.7 Fiksering af ydelser mellem hovedaktionæren og selskabet fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1946448&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.1 Kommanditselskabet fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921971&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.2 Kommanditisters indkomstopgørelse fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1921972&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.3 Partnerselskaber (P/S) fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921975&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.4 Fradragsbegrænsning. Fradragskontoreglerne fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921976&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.5 Afståelse af kommanditanparter fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921977&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.6 Anparter i flere kommanditselskaber fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921978&chk=216701>

Afsnit C.C.3.3.7 Komplementaren fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921979&chk=216701>

- Afsnit C.C.6.6 Indtræden i og udtræden af interessentskaber fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948126>
- Afsnit C.D.1.5.1.4 Opløsning på Erhvervsstyrelsens foranledning fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1901045>
- Afsnit C.D.1.5.1.2 Likvidation af aktie- og anpartsselskaber fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1901043>
- Afsnit C.D.2.4.6 Rekonstruktion af selskaber fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049197>
- Afsnit C.D.9.1.3.1 Ikke-erhvervsdrivende fonde fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047521&chk=216701>
- Afsnit C.D.9.1.3.2 Erhvervsdrivende fonde fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047522&chk=216701>
- Afsnit C.D.9.1.3.4 Fonde omfattet af selskabsskatteloven fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047524&chk=216701>
- Afsnit C.D.9.2.2 Skattepligtens ophør fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047607>
- Afsnit C.D.9.4 Erhvervsmæssig indkomst fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047533&chk=216701>
- G.A.1.2.3 Opgaver og kompetencer i forbindelse med inddrivelsesarbejdet fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1949236&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.1.1 Generelt om konkurs fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049811>
- Afsnit G.A.3.4.1.2 Skyldner som konkursobjekt fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049813&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.1.3.1.2 Den retlige interesse i konkurs fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049835&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.1.3.1.3 Skyldnerens insolvens fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049837&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.1.3.2.1 Indgivelse af konkursbegæring fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049859&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.1.3.4 Kriterier for konkursbegæring fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049829&chk=216701>
- Afsnit G.A.3.4.2.1 Formålet med reglerne om rekonstruktion fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1974816>
- Afsnit G.A.3.4.4 Tvangsopløsning af selskaber fundet den 1. april på skat.dk - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049925&chk=216701>

Hjemmesider:

Danmarks domstole

- <http://www.domstol.dk/saadangoerdu/erhverv/tvangsoplosning/Pages/default.aspx>

Erhvervsstyrelsen

- <https://erhvervsstyrelsen.dk/lukning-tvangsoplosning-og-genoptagelse>
- <https://erhvervsstyrelsen.dk/fravalg-af-revision>
- <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-partnerselskaber-kommanditaktieselskaber>
- <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-virksomheder-med-begraenset-ansvar-amba-og-fmba>

Gældsstyrelsen

- <https://www.gaeldst.dk/fordringshaver/samarbejde-med-gaeldsstyrelsen/>

Justitsministeriet

- <http://www.civilstyrelsen.dk/da/fondskontor/Fonde/oplosning.aspx>
- http://www.civilstyrelsen.dk/da/fondskontor/Fonde/fonde_undtaget.aspx

Lovsamlinger

- <https://danskelove.dk>
- <https://www.retsinformation.dk>

Skat

- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234905>