

2011

Ophør med brug af virksomhedsskatteordningen



Speciale fra Cand.merc.aud.-studiet, AAU

Af: Jakob Vejstrup Hansen

Vejleder: John Engsig

Afleveringsdato: 27-05-2011

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING	6
2. PROBLEMFORMULERING	7
2.1. AFGRÆNSNING	8
2.2. METODE	9
2.3. DESIGNBESKRIVELSE	10
3. BESKATNING EFTER VIRKSOMHEDSSKATTEORDNINGEN	12
3.1. ALLE VIRKSOMHEDER UNDER SAMME VIRKSOMHEDSORDNING	12
3.2. VIRKSOMHEDSBEGREBET	13
3.3. AFSTÅELSE AF AKTIVER ELLER FULDT OPHØR	14
3.3.1. SALG AF SAMTLIGE DRIFTSMIDLER	15
3.3.2. SALG AF DET ENESTE DRIFTSMIDDEL	15
3.3.3. DELVIS OPHØR	16
4. OPHØR MED BRUG AF VIRKSOMHEDSSKATTEORDNINGEN	17
4.1. FRIVILLIG OG TVUNGEN UDTRÆDELSE	17
4.2. TIDLIGERE ÅRS MANGLENDE OPFYLDELSE AF BETINGELSERNE	18
4.3. BETINGELSERNE FOR AT ANVENDE VIRKSOMHEDSSKATTEORDNINGEN	18
4.3.1. SELVSTÆNDIG ERHVERVSVIRKSOMHED	19
4.3.2. REGNSKABSKRAV	22
4.4. DELKONKLUSION	23
5. FULDSTÆNDIG AFSTÅELSE/OPHØR	24
5.1. TIDSPUNKT FOR AFSTÅELSE AF DEN ERHVERVSMÆSSIGE VIRKSOMHED	25
5.2. TIDSPUNKT FOR UDTRÆDELSE AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN	26
5.2.1. UDTRÆDELSE I FORBINDELSE MED AFSTÅELSE/OPHØR AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN	27
5.2.2. UDTRÆDEN VED ANVENDELSE AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN ÅRET UD	27
5.3. OPSTART ELLER OVERTAGELSE AF EN NY VIRKSOMHED EFTER FULDSTÆNDIG AFSTÅELSE/OPHØR	28
5.4. DELKONKLUSION	29
6. DELVIS AFSTÅELSE	30
6.1. HOVEDREGEL VED DELVIS AFSTÅELSE	30
6.1.1. OPHØRSPENSION	31

6.1.2. UDTRÆDEN AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN	31
6.2. VALGMULIGHED VED DELVIS AFSTÅELSE/OPHØR	31
6.2.1. NEGATIV INDSKUDSKONTO	32
6.2.2. DET KONTANTE NETTOVEDERLAG	32
6.2.3. BESKATNING AF OPSPARET OVERSKUD	32
6.2.4. OPSPARING AF OVERSKUD I AFSTÅELSEÅRET	33
6.2.5. EKSEMPEL MED TAL	34
6.3. DELVIST OPHØR	35
6.4. DELKONKLUSION	35
7. OPHØR AF SKATTEPLIGT	37
7.1. OPHØR AF UBEGRÆNSET SKATTEPLIGT	37
7.2. OPHØR AF UBEGRÆNSET SKATTEPLIGT VED SELVSTÆNDIG ERHVERVSVIRKSOMHED I UDlandet	39
7.3. OPHØR AF BEGRÆNSET SKATTEPLIGT	39
7.4. DELVIS OPHØR VED FRAFLYTNING FRA DANMARK	40
7.5. DELKONKLUSION	41
8. SUCCESSION	42
8.1. SUCCESSIONSBEGREBET	42
8.2. BETINGELSERNE I KSL § 33 C	42
8.2.1. VIRKSOMHEDSBEGREBET	42
8.2.2. VIRKSOMHEDSOVERDRAGELSE	43
8.2.3. KRAV TIL ERHVERVERENS SKATTEPLIGT TIL DANMARK	44
8.2.4. ANMELDELSE TIL SKAT	44
8.3. PERSONKREDSER	45
8.3.1. FAMILIE	45
8.3.2. NÆR MEDARBEJDER	46
8.3.3. TIDLIGERE EJER	47
8.4. GENSTANDEN FOR SUCCESSION	48
8.4.1. AKTIVER, DER KAN OVERDRAGES MED SUCCESSION	48
8.4.1.1. Fast ejendom	49
8.4.2. SUCCESSION I KONTO EFTER VSL	50
8.5. OVERDRAGELSE TIL ÆGTEFÆLLE	52
8.6. RETSVIRKNINGERNE VED SUCCESSION	53
8.6.1. RETSVIRKNINGER FOR OVERDRAGEREN	53
8.6.2. RETSVIRKNINGER FOR ERHVERVEREN	53
8.6.3. RETSVIRKNINGER VED SUCCESSION I KONTO FOR OPSPARET OVERSKUD	54
8.7. VÆRDIANSÆTTELSE	55
8.7.1. GAVEAFGIFT	56
8.7.1.1. Overdragelse til ægtefælle	56

8.7.1.2. Overdragelse til personer omfattet af BAL § 22	56
8.7.1.3. Overdragelse til øvrige parter	57
8.7.2. PASSIVPOSTER	57
8.8. DELKONKLUSION	58
9. VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	60
9.1. SKATTEPLIGTIG OMDANNELSE	60
9.1.1. SKATTEMÆSSIGE KONSEKVENSER	60
9.1.2. OMDANNELSE MED TILBAGEVIRKENDE KRAFT	61
9.1.3. HEL ELLER DELVIS OMDANNELSE	62
9.2. SKATTEFRI VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	62
9.2.1. KRAV TIL EN SKATTEFRI OMDANNELSE	63
9.2.2. BETINGELSER FOR SKATTEFRI VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	63
9.2.2.1. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse af enkeltmandsvirksomhed	63
9.2.2.2. Betingelserne for en skattefri omdannelse af flerejede virksomheder	65
9.2.3. VÆRDIANSÆTTELSE	66
9.2.4. VIRKSOMHEDSOMDANNELSE VED ANVENDELSE AF VIRKSOMHEDSORDNINGEN	67
9.2.4.1. Fuldstændig omdannelse	67
9.2.4.2. Delvis omdannelse	68
9.2.4.3. Indskydelse af gæld fra privatøkonomien til selskabet	69
9.2.5. RETSVIRKNINGERNE VED EN VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	70
9.2.5.1. Retsvirkninger for den tidligere ejer	70
9.2.5.2. Retsvirkninger for selskabet	70
9.3. DELKONKLUSION	71
10. KONKLUSION	74
11. SUMMARY	81
12. LITTERATUR	83
12.1. BØGER	83
12.2. VEJLEDNINGER	83
12.3. HJEMMESIDER	83
12.4. AFGØRELSER	84
12.5. ANVENDTE LOVFORKORTELSER	84

1. Indledning

I Danmark findes der ca. 300.000 virksomheder, bestående af virksomheder drevet i personlig regi og i selskabsform. Det danske erhvervsliv er karakteriseret ved, at det består af mange små få store virksomheder.

Dette projekt omhandler virksomhedsskatteordningen og dermed mange af de små virksomheder, som er drevet i personlig regi. I 2009 var der ca. 169.200 personer, der blev beskattet efter reglerne i virksomhedsskatteordningen.¹

En stor andel af revisors arbejde handler om at rådgive kunderne om de mest optimale skatteløsninger, og virksomhedsskatteordningen er ofte blevet kritiseret for at være administrativ tung. De erhvervsdrivende har derfor ofte brug for revisorhjælp i forbindelse med at få det optimale ud af ordningen.

Virksomhedsskatteordningen er for de selvstændige erhvervsdrivende et alternativ til personskattelovens regler. Formålet med virksomhedsskatteordningen er, at den selvstændige erhvervsdrivende kan opnå fuld fradragsret for drifts- og finansielle udgifter. På den måde bidrager ordningen til, at der opnås en form for skattemæssig neutralitet ved at drive virksomhed i personlig regi i forhold til at drive virksomhed i selskabsform. Virksomhedsordningen gør det også muligt at udjævne svingninger i indkomster over flere indkomstår.

Vi befinder os i øjeblikket i udgangen af en finansiell krise. Dette har de seneste år medført et fald i virksomhedernes overskud og salgsværdi. Derfor kan flere se sig nødsaget til at afhænde sin virksomhed, enten efter eget ønske eller på grund af pres fra finansieringskilder.

Mange af de mindre virksomheder har den ældre generation startet op fra bunden gennem et langt arbejdsliv. Derfor er det vigtigt for mange virksomhedsejere, at en eventuel ny ejer vil videreføre virksomheden efter samme koncept som hidtil. Det kan derfor være fordelagtigt at overdrage virksomheden til en person, der har været aktiv i virksomheden i mange år.

I de tilfælde, hvor et ejerskifte har form af overdragelse eller gave mv. vil et krav om betydelige skatter være med til at hindre sådanne overdragelser. Derfor er det muligt at anvende reglerne for skattemæssig succession. Reglerne er med til at lette familieoverdragelser, herunder generationsskifte samt at muliggøre omstruktureringer af virksomheder.

Der kan også være tilfælde, hvor en person, som hidtil har drevet erhvervsmæssig virksomhed i personligt regi, ønsker at drive virksomheden videre i selskabsform og dermed kun hæfte med selskabet og ikke privatøkonomien. Dette er muligt med en virksomhedsomdannelse, hvor en personligt drevet virksomhed kan indskydes i et selskab, uden at der samtidigt udløses beskatning hos den tidligere ejer, der som vederlag for overdragelsen modtager aktier eller anparter i selskabet.

¹ Skatteudvalget 2010-11, SAU alm. del, endeligt svar på spørgsmål 289

2. Problemformulering

I dette speciale redegøres for de gældende regler inden for ophør/afståelse ved anvendelse af virksomhedsskatteordningen, herunder succession og virksomhedsomdannelse.

Virksomhedsskatteordningen bliver ofte udskældt for at være administrativ tung at anvende, da virksomhedsskatteordningen indeholder mange krav, men også mange muligheder. Der er derfor mange formalia at holde styr på, men også mange tvivlstilfælde, der melder sig i forbindelse med ophør med brug af virksomhedsskatteordningen. Dette skyldes ikke mindst, at der er mange forskellige måder, hvorpå ophøret kan finde sted.

Der kan være mange årsager til, at en skattepligtig person ophører med at anvende virksomhedsordningen. Det er muligt at ophøre med at anvende virksomhedsordningen frivilligt, uden at der sker virksomhedsophør. Det er her muligt for den skattepligtige frivilligt at lade sig beskatte efter personskattelovens regler eller efter reglerne i kapitalafkastordningen. Ydermere kan der forekomme situationer, hvor den skattepligtige bliver tvunget til at stoppe med at anvende virksomhedsordningen på grund af manglende opfyldelse af betingelserne for at anvende ordningen.

Ophør eller afståelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, enten fuldstændig eller delvis vil også medføre, at den skattepligtige enten helt eller delvist vil skulle stoppe med at anvende virksomhedsordningen. Der foreligger også ophør i den situation, hvor den skattepligtiges skattepligt til Danmark bortfalder.

Ophør med brug af virksomhedsordningen kan også forekomme, såfremt den skattepligtige overdrager virksomheden med succession. Dette kan ske til en ægtefælle, et andet familiemedlem, en nær medarbejder eller en tidligere ejer. Det er også muligt at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab ved en virksomhedsomdannelse. Her overdrager den skattepligtige virksomheden til et selskab enten ved en skattepligtig eller en skattefri virksomhedsomdannelse, og således sker der ophør.

Jeg vil derfor redegøre for de gældende regler inden for ophør/afståelse ved anvendelse af virksomhedsordningen for at anskueliggøre, hvilke muligheder og hvilke regler en skattepligtig person, der anvender virksomhedsordningen har, såfremt denne ikke længere ønsker, eller ikke længere er berettiget til, at benytte virksomhedsordningen. Jeg er derfor nået frem til følgende problemformulering:

”Hvornår og hvordan anvendes reglerne for ophør/afståelse, succession og virksomhedsomdannelse i forbindelse med ophør med at anvende virksomhedsskatteordningen?”

For at kunne svare på spørgsmålet er det vigtigt at finde ud af følgende:

Hvordan ophør med brug af virksomhedsordningen behandles uden, at virksomheden ophører eller afstås.

Hvordan den skattepligtige er stillet ved fuldstændig ophør/afståelse, når denne hidtil har anvendt virksomhedsordningen.

Hvordan den skattepligtige bliver påvirket ved delvis ophør/afståelse af én af flere virksomheder, når denne anvender virksomhedsordningen.

Hvad der sker med virksomhedsordningen, såfremt der sker ændringer i skattepligten til Danmark.

Hvordan den skattepligtige kan ophøre med at anvende ordningen ved enten at succedere til et familiemedlem, en nær medarbejder eller en tidligere ejer.

Hvordan den skattepligtige kan omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab enten ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse eller en skattefri virksomhedsomdannelse.

For at kunne finde ud af ovenstående er det vigtigt at afgøre, hvilke regler der skal anvendes i de forskellige situationer. Dertil er det nødvendigt for eksempel at kunne skelne mellem, om der er tale om afståelse af aktiver eller fuldt ophør, og om der er én eller flere virksomheder under den samme ordning. Disse fortolkninger skal danne grundlaget for, hvilke regler skattepligtige i virksomhedsordningen skal anvende i de forskellige situationer.

Specialet har derfor relevans i forhold til revisors virke, da revisor ofte er placeret som rådgiver i ovennævnte situationer. Revisor kan derfor bruge dette speciale til at belyse de forskellige muligheder, der er i forbindelse med reglerne for ophør, afståelse, fraflytning, succession og virksomhedsomdannelse, når en skattepligtig kunde anvender virksomhedsskatteordningen.

2.1. Afgrænsning

I dette speciale bliver der lagt fokus på ophør med brug af virksomhedsordningen. Fokus vil dermed være på, hvilke regler der skal anvendes i de forskellige ophørssituationer. Der vil derfor ikke blive set nærmere på reglerne for ophør i forbindelse med anvendelse af kapitalafkastordningen, og hvilken betydning det vil have for den skattepligtige.

Jeg afgrænser mig ligeledes for at behandle, hvordan VSO bliver håndteret som følge af den skattepligtiges død.

I kapitel 7 om ophør af skattepligt vil betingelserne for, hvornår man er skattepligtig efter enten KSL §§ 1 og 2 ikke blive behandlet, da der fokus er på reglerne i VSL.

Udvalgt praksis vil i specialet blive anvendt de steder, hvor det er relevant. Dette vil hjælpe til en bedre forståelse af de gældende regler. Specialet rummer ikke en udtømmende gennemgang af praksis. Udvælgelsen af praksis er sket alt efter, hvad der findes relevant til forhold til en besvarelse af problemformuleringen.

2.2. Metode

I dette afsnit beskrives fremgangsmåden for udarbejdelsen af specialet samt opbygningen heraf.

Specialet omhandler de regler, der gælder ved ophør med brug af virksomhedsskatteordningen. Derudover ses der på, hvilke regler man skal være opmærksom på ved afståelse af hele eller del af virksomheden, og hvordan virksomhedsordningen skal behandles, såfremt den skattepligtiges skattepligt til Danmark ophører. Ydermere vil reglerne vedrørende succession blive behandlet. Slutteligt behandles reglerne for udtræden af virksomhedsordningen ved omdannelse af virksomheden til et selskab.

Målet med specialet er at danne et overblik over reglerne indenfor emnet. Det er meningen, at specialet skal kunne give personer, der anvender virksomhedsordningen et bedre overblik over reglerne for ophør, afståelse, fraflytning, succession og virksomhedsomdannelse. Derudover skal specialet kunne bruges af andre interesserede til at øge forståelsen for de muligheder, der er indenfor emnet. Opfyldningen af målet fremkommer ved gennemgå lovgivningen og anden litteratur indenfor de forskellige områder, hvor en inddragelse af praksis vil blive brugt til at eksemplificere dette.

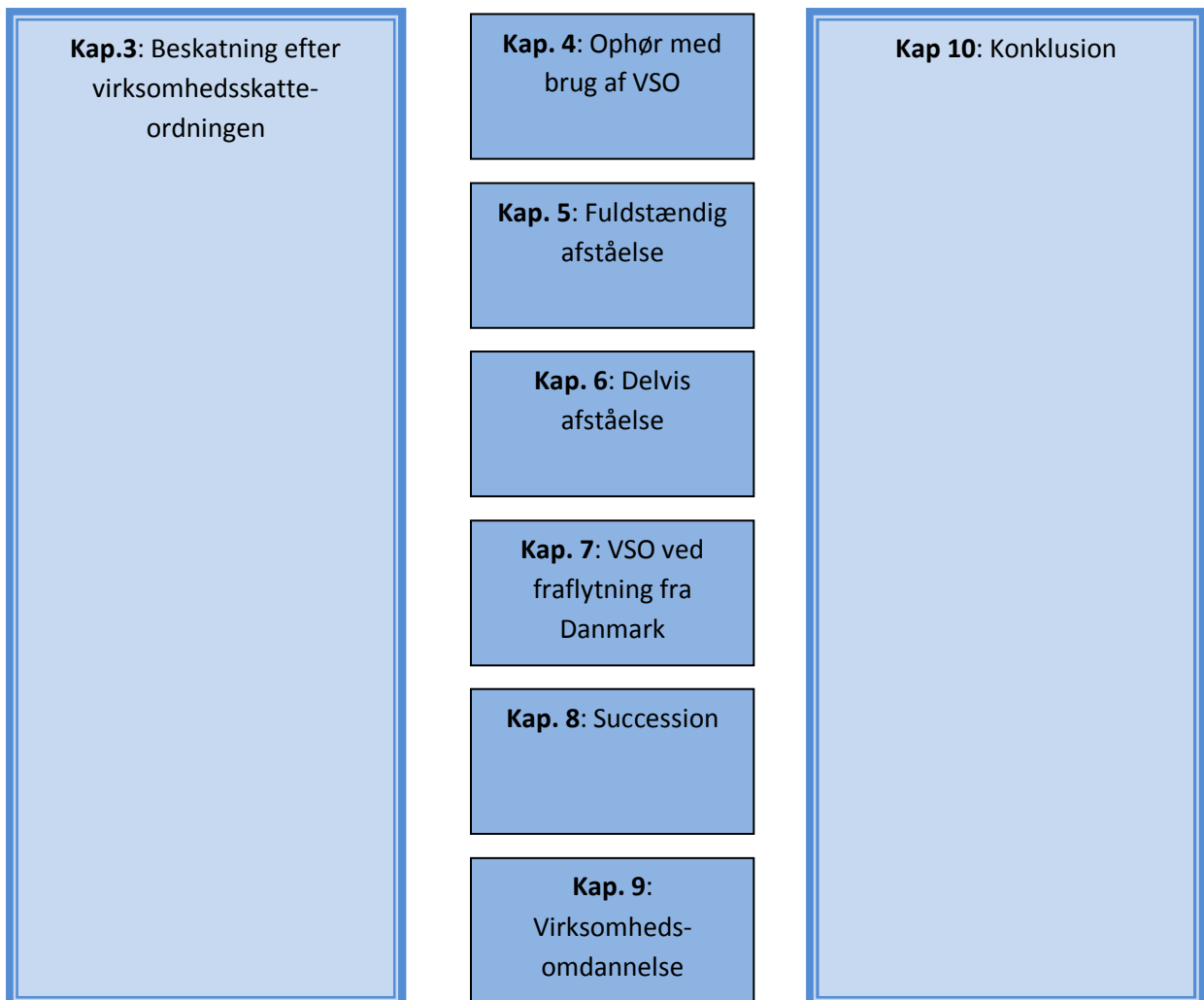
Formålet med de enkelte kapitler er, at de hver især skal være med til at forklare reglerne i forskellige ophørssituationer, og vise hvordan og hvornår reglerne finder anvendelse. Jeg forklarer reglerne med udgangspunkt i den gældende lovgivning inden for hvert område. Derudover inddrager jeg, hvor det er relevant, forskellige afgørelser for at vise, hvordan og hvornår reglerne finder anvendelse i praksis. Derfor er fokus på at forklare i, hvilke situationer de givne regler kan eller skal anvendes.

De data, der bliver anvendt i dette speciale er kvalitative data, såsom love og bøger. Med hensyn til lovene er det hovedsageligt virksomhedsskatteoven, som der bliver taget udgangspunkt i.

I det næste afsnit er en gennemgang af, hvad de enkelte kapitler indeholder. Afsnittet er bygget op omkring en figur, der viser projektopbygningen.

2.3. Designbeskrivelse

Figur 1: Projektopbygning



Kilde: Egen tilvirkning

Først redegøres der for nogle af nøglebegreberne af i kapitel 3 "Beskatning efter VSO", da disse er vigtige i forhold til, hvilke regler der senere skal anvendes ved ophør/afståelse. Kapitlet indeholder først en kort gennemgang af formålet med at anvende VSO. Derudover beskrives det, hvornår der foreligger en virksomhed, og hvornår der foreligger flere virksomheder. Denne sondring bliver vigtig længere fremme i opgaven, for at beslutte om det er hele virksomheden der afstås, eller det blot er en del af virksomheden, som afstås.

Kapitel 4 "Ophør med brug af virksomhedsordningen" indeholder en redegørelse for, hvilke regler der skal anvendes, såfremt den skattepligtige frivilligt vælger at udtræde af virksomhedsskatteordningen uden virksomhedsophør, og såfremt den skattepligtige bliver tvunget til at udtræde af virksomhedsskatteordningen, uden der sker virksomhedsophør. Tvungen udtrædelse af

virksomhedsordningen kan ske ved manglende opfyldelse af betingelserne for at anvende ordningen, hvorfor betingelserne for at anvende ordningen også er behandlet i dette kapitel.

I kapitel 5 "Fuldstændig afståelse" ses der på reglerne i VSL § 15, stk. 1. Reglerne omfatter situationer, hvor den skattepligtige afstår erhvervsvirksomheden eller ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Ydermere vil kapitlet indeholde en redegørelse af, hvornår tidspunktet for afståelse af den erhvervsmæssige virksomhed er, samt hvornår den skattepligtige må anses for udtrådt af virksomhedsordningen. Slutteligt indeholder kapitlet en gennemgang af reglerne i VSL § 15, stk. 2, vedrørende opstart eller overtagelse af en ny virksomhed efter fuldstændig afståelse/ophør.

I kapitel 6 "Delvis afståelse" ses der på reglerne i VSL § 15, stk. 3, og 15 a. Reglerne omhandler delvis afståelse og delvist ophør af selvstændig erhvervsvirksomhed under anvendelse af virksomhedsordningen i afståelses- eller ophørsåret. Hovedreglen findes i VSL § 15, stk. 3, hvor salgsprovenuet skal indgå i virksomhedsordningen. Der er et alternativ hertil. Det findes i VSL § 15 a, her er det muligt at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen.

Kapitel 7 "Virksomhedsordningen ved fraflytning til Danmark" omhandler, hvad der sker, når den skattepligtige ikke længere har skattepligt til Danmark, når den skattepligtige har begrænset skattepligt til Danmark, og når der sker delvist ophør ved fraflytning. Der bliver taget udgangspunkt i reglerne i VSL § 15 c.

Den skattepligtige kan også ophøre med at anvende virksomhedsordningen ved at overdrage virksomheden til en ægtefælle, et familiemedlem, en nær medarbejder eller en tidligere ejer med succession. Dette behandles i kapitel 8 "Succession". I kapitlet bliver der taget udgangspunkt i reglerne i Kildeskattelovens § 33 C.

Omdannelse af en personligt drevet virksomhed til et selskab bliver behandlet i kapitel 9. Der er to muligheder for at omdanne en personlig virksomhed til et selskab. Den ene mulighed er en skattepligtig omdannelse, og den anden mulighed er en skattefri omdannelse. Kapitlet indeholder en redegørelse af begge metoder. Der bliver taget udgangspunkt i reglerne i VOL og VSL §§ 16 og 16 a.

3. Beskatning efter virksomhedsskatteordningen

Selvstændige erhvervsdrivende, der opgør deres personlige indkomst efter personskatteloven kan foretage fradrag for eksempelvis driftsomkostninger og afskrivninger med fuld skattemæssig virkning for den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2. De vil dog ikke have mulighed for at fratække finansielle udgifter efter kursgevinstloven, heller ikke selv om de i øvrigt måtte have driftsomkostningskarakter. Finansielle udgifter kan kun fragå ved opgørelsen af nettokapitalindkomsten, jf. PSL § 4.

I 1987 blev virksomhedsordningen etableret som et led i skattereformen. Hermed fik de selvstændige erhvervsdrivende mulighed for at opnå fuld fradragsværdi af finansielle udgifter, der vedrører erhvervsvirksomheden.²

Virksomhedsskatteordningens primære formål er at sikre fuld fradragsværdi for finansielle udgifter, men virksomhedsordningen har også andre formål, eksempelvis også at opnå så vidt muligt skattemæssig neutralitet at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Når der er overskud i en virksomhed, der benytter virksomhedsordningen, skal der sondres mellem om det kan anses som overskud, der er afkast af den investerede kapital og det øvrige overskud. Ifølge VSL §§ 7-9 sker der en opdeling af overskuddet i kapitalafkast og andet overskud, som beskattes som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 3.³

Den del af overskuddet, som forbliver indestående i virksomheden, bliver beskattet med en foreløbig skat svarende til selskabsskatteprocenten. Det vil sige, at overskud i erhvervsvirksomhed beskattes ens, lige meget om den drives i personligt regi eller i selskabsform. Såfremt overskuddet senere overføres til den skattepligtige, vil det indgå som personlig indkomst, og den tidligere betalte virksomhedsskat godskrives den skattepligtige efter VSL § 10, stk. 3.

3.1. Alle virksomheder under samme virksomhedsordning

Når virksomhedsskatteordningen anvendes, skal den anvendes på alle den skattepligtiges virksomheder jf. VSL § 2, stk. 3. Det vil sige, at virksomhederne skal betragtes som én virksomhed, og der er kun en indskudskonto og en konto for opsparet overskud mv. Det er derfor ikke muligt for den skattepligtige at holde én eller flere virksomheder uden for virksomhedsordningen samtidigt med, at andre virksomheder indgår heri. Virksomhederne skal kun behandles som én virksomhed i relation til virksomhedsskatteordningen. I forhold til BFL skal der eksempelvis føres regnskab for hver enkel virksomhed.

Reglerne i VSL § 2, stk. 3 om, at flere virksomheder skal betragtes som én virksomhed medfører, at modregning af underskud i anden indkomst kun kan foretages, såfremt underskuddet ikke kan rummes i virksomhedernes samlede overskud for det pågældende år. Derudover er det muligt for den skattepligtige at flytte aktiver eller andre værdier mellem virksomhederne inden for den samlede virksomhedsordning uden, at beløbene anses for at være overført til den skattepligtige i hæverækkefølgen.⁴

² Lærebog om indkomstskat, side 183 - 184

³ Lærebog om indkomstskat, side 184

⁴ Virksomhedsskatteordningen med kommentarer, side 120

Såfremt den skattepligtige sælger én af flere virksomheder eller en del af en virksomhed, så vil salgsprovenuet tilgå virksomhedsøkonomien, og derfor vil der som udgangspunkt ikke skulle ske regulering af overskudsdisponeringen eller virksomhedens konto for opsøret overskud, indskudskonto og mellemregningskonto. Slagsprovenuet vil derfor frit kunne anvendes til en eventuel investering i anden erhvervsmaessig aktivitet uden, at beløbet vil blive anset for at være overført til den skattepligtige i hæverækkefølgen.⁵

Det har også betydning for brugen af mulighederne i forbindelse med ophør og afståelse af virksomheden, om den skattepligtige har flere selvstændige virksomheder, eller den skattepligtige har en enkelt virksomhed. Det får betydning, når det skal afgøres, om virksomheden skal anses for afstået/ophørt, delvist afstået/ophørt, eller om der kun foreligger delvis afståelse af aktiver.

3.2. Virksomhedsbegrebet

Når det skal afgøres, om der er tale om en eller flere virksomheder, så skal der ifølge ligningsvejledningen tages udgangspunkt i, hvad der i almindeligt sprogbrug forstås ved en virksomhed. Såfremt den skattepligtige driver ensartede virksomheder kan ting såsom fælles administration, fælles regnskabsføring og skatteyderens indsats i virksomheden mv. spille ind på afgørelsen. Det er efter den samme praksis, som blandt andet bliver anvendt i afskrivningsloven.⁶

Ole Bjørn og John Bygholm m.fl. har i deres bog; "Virksomhedsskatte-regnskab og virksomhedsbeskatning" opstillet syv relevante hovedpunkter for, hvorvidt der foreligger én eller flere virksomheder. Disse syv punkter er ligeledes opremset i "Virksomhedsskatte-loven med kommentarer".⁷

- Der foreligger flere virksomheder, såfremt de forskellige økonomiske aktiviteter vedrører forskellige brancheområder
- Der foreligger flere virksomheder, hvis ejerkredsen er forskellig i de forskellige virksomheder
- Dette gælder også selvom ejerkredsen er identisk, såfremt de flere ejeres andel i virksomheden er forskellig
- Der foreligger flere virksomheder, såfremt ejeren aktivt deltager i driften af en virksomhed, mens han er passiv deltager i de andre økonomiske aktiviteter
- Der foreligger én virksomhed, såfremt den pågældende er passiv deltager i flere kommanditselskaber, interessentskaber og partrederier
- Der foreligger flere virksomheder, hvis én af de økonomiske aktiviteter omfatter udlejnings- eller anpartsvirksomhed efter personskattelovens § 4 stk. 1 nr. 10, 12 eller 13

⁵ Virksomhedsskatte-loven med kommentarer, side 121

⁶ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.3.1.1

⁷ Virksomhedsskatte-loven med kommentarer, side 285

- Der foreligger flere virksomheder, selvom de økonomiske aktiviteter er identiske, såfremt ejeren eller ejerne driver virksomhederne med separat bogføring, administration og beslutningsproces, eksempelvis med hensyn til indkøb eller salg.

Som det fremgår af ovenstående, så taler det for, at der er tale om flere virksomheder des mere den skattepligtiges aktiviteter er adskilt. Det kan ofte være svært at vurdere, om der er tale om én eller flere virksomheder. Desuden har det skattemæssige konsekvenser for den skattepligtige i forhold til, hvordan virksomhedsordningen skal behandles i ophør/afståelse situationer jf. senere kapitler. Derfor foreligger der mange afgørelser på området.

I **TFS.1985.363.LSR** drev en skatteyder en advokatvirksomhed, der var baseret på en relativ stor ejendomsadministration, da ca. 25 pct. af skatteyderens indtægter kom fra denne aktivitet. I 1984 erhvervede den skattepligtige en ejendom til erhvervsmæssig udlejning og selvom administration af klienters og egne ejendomme måtte foregå på samme måde og som et led i advokatvirksomhedens drift, så fandt landsretten, at skatteyderen udøvede en sådan retlig råden over egne ejendomme, og at disse indgik i virksomhed for egen regning, som adskilte sig fra den ejendomsadministration, som han foretog for klienterne. Dermed var der tale om to virksomheder.

I **SKM.2009.644.SR** driver spørgeren erhvervsmæssig virksomhed med udlejningsejendomme og vindmøllevirksomhed. Vindmøllevirksomheden udøves i form af henholdsvis direkte ejerskab til 8 møller, 100 pct. ejerandel af K/S E og 30 pct. ejerandel af K/S 11. Vindmølledriften i form af direkte ejerskab og vindmølledriften inden for rammerne af K/S E blev af Skatterådet anset for at udgøre én samlet virksomhed. Begrundelsen var her, at spørger i relation til K/S E er eneejer af kommanditselskabet, og derfor har mulighed for at udøve væsentlig og aktiv indflydelse på virksomhedens drift, og spørgeren derfor ikke er en passiv deltager i forhold til kommanditselskabet. Herudover har spørgeren foretaget fælles afskrivningssaldoafskrivning. Derimod skulle vindmølledriften inden for rammerne af K/S 11 og udlejningsvirksomheden hver for sig anses at udgøre én virksomhed. Her var begrundelsen, at der var passiv deltagelse i K/S 11, hvorfor der var tale om en selvstændig virksomhed.

3.3. Afståelse af aktiver eller fuldt ophør

Når der bliver solgt en del af en virksomhed vil der enten være tale om en afhændelse af aktiver eller fuldt virksomhedsophør. Ofte kan det være svært at afgøre, om skatteyderen er ophørt med sin virksomhed, eller om der foreligger salg af aktiver fra en virksomhed. Det er den konkrete aktivitet, der afgør, om der er tale om én eller flere virksomheder.

Såfremt den tilbageblevne del af virksomheden stadig kan betragtes som selvstændig virksomhed, vil der være tale om et salg af aktiver. Hvis skatteyderen afhænder samtlige driftsmidler, som hører til hans

virksomhed, vil dette som regel være et udtryk for, at han er ophørt med sin virksomhed. Det samme er ofte gældende, hvis han sælger sit eneste driftsmiddel.⁸

Nedenfor er der en uddybning af praksis på området, her bliver der skelnet mellem, hvad der sker, når samtlige driftsmidler bliver solgt, det eneste driftsmiddel bliver solgt, eller når virksomheden bliver anset for ophørt, selvom driftsmidlerne ikke bliver solgt i ophørsåret.

3.3.1. Salg af samtlige driftsmidler

Når en skatteyder afhænder samtlige de driftsmidler tilhørende virksomheden, vil dette som regel være udtryk for, at han er ophørt med sin hidtidige virksomhed. Hvis han straks efter salget køber en tilsvarende virksomhed, medfører det normalt ikke, at han kan antages at have fortsat sin hidtidige virksomhed.⁹ Dette fremgår af **SKDM.1984.278.VLD**, hvor en ostegrosserer afhænder sin detailforretning i august 1977. Samtidigt har han kort forinden i juli 1977 erhvervet sig en engrosforretning inden for den samme branche. Salget af detailforretningen blev anset for en afhændelse i afskrivningslovens forstand, og avancen blev beskattet.

I **LSRM.1983,143**, havde ejeren af et hotel efter en brand i 1973 udfoldet forskellige initiativer og overvejelser med henblik på genopførelse af hotelbygningen og reetablering af restaurationsvirksomheden. I 1977 blev der stiftet et nyt selskab, hvori hotelejeren var bestyrelsesmedlem. Selskabet foretog en genopbygning af hotellet og en sammenbygning med et tilstødende hotel. Her fandt Landsskatteretten, at der ikke var grundlag for at antage, at klageren allerede i 1973 var ophørt med driften af hotelvirksomheden.

Her viser praksis, at det har betydning, om virksomhederne bliver videreført, eller om der sker køb af en ny virksomhed. I sagen om ostegrosseren, hvor der er tale om et køb af en ny virksomhed, anses den solgte virksomhed for ophørt. I sagen, hvor hotellet brænder viderefører ejeren virksomheden i et nyt selskab.

3.3.2. Salg af det eneste driftsmiddel

Hvis en skatteyder sælger det eneste driftsmiddel, som han har haft, afhænger det af de konkrete omstændigheder, om han må antages for at være ophørt med sin virksomhed eller ej.¹⁰

I **SKM.2006.682.LSR** har et selskab i en længere årrække drevet virksomhed med vindmølle drift med en vindmølle som det eneste driftsmiddel. Virksomheden solgte i 2003 vindmøllen, og landsretten fandt, at der ikke var tale om fortsættelse af virksomheden ved en passiv deltagelse i et interessentskab med en ejerandel på mindre end 5 pct.

⁸ Festskrift til Ole Bjørn: Hanne Søgaard Hansen, side 286-287

⁹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.3.2

¹⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.3.3

I nogle tilfælde kan virksomheden fortsætte, selvom det eneste driftsmiddel er blevet solgt. Dette er tilfældet i **TFS.1987.2.HRD**, hvor køb af en fiskekutter ca. ½ år efter salg af 1/8 part i en fiskekutter var en videreførelse af skatteyderens fiskerivirksomhed. Her blev lagt til grund, at skatteyderen i hele perioden havde givet udtryk for, at han ville erhverve en ny fiskekutter, og at skatteyderen igennem en længere årrække havde haft part i kuttere.

Derfor er det i nogle tilfælde muligt at sælge det eneste aktiv i virksomheden og stadig fortsætte virksomheden ved senere køb af et nyt aktiv. Afgørende er i disse to tilfælde skatteyderens intentioner om at videreføre virksomheden.

3.3.3. Delvis ophør

En skatteyder kan være også ophørt med sin virksomhed, selvom han ikke har solgt alle driftsmidlerne i ophørsåret.¹¹ Det er tilfældet i **SKM.2003.157.VLR**, hvor en virksomhed med undtagelse af en kopimaskine og en skrivemaskine var blevet solgt. Virksomheden blev derfor anset for ophørt på afståelsestidspunktet.

I **SKM.2009.259.BR.** overdrager en skatteyder, der drev virksomhed med autoophug og autoværksted, autoophugningsvirksomheden, som var den største del af virksomheden. Skatteyderen havde fortsat ejendomsretten til den del af bygningen, hvor autoværkstedet blev drevet fra. Byretten fandt, at skatteyderens virksomhed ikke var ophørt i forbindelse med overdragelsen af autoophugningsvirksomheden, da skatteyderen stadig rådede over driftsmidler og varelageret til autoværkstedet og samtidigt fortsatte med at drive værkstedet efter overdragelsen. Skatteyderens intentioner om at drive autoværkstedet videre har også i dette tilfælde haft indflydelse på, at virksomheden ikke blev anset for ophørt.

¹¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.3.4

4. Ophør med brug af virksomhedsskatteordningen

Dette kapitel indeholder en redegørelse for, hvilke regler der skal anvendes, såfremt den skattepligtige frivilligt vælger at udtræde af virksomhedsskatteordningen uden virksomhedsophør, jf. VSL § 15 b, stk. 1, og hvordan ophør skal behandles, såfremt den skattepligtige bliver tvunget til at udtræde af virksomhedsskatteordningen uden der sker virksomhedsophør, og hvordan den skattepligtige er stillet, såfremt denne har benyttet ordningen uden at være berettiget til det. Slutteligt behandles betingelserne for at kunne anvende virksomhedsordningen.

4.1. Frivillig og tvungen udtrædelse

Den skattepligtige kan vælge at ophøre med at anvende virksomhedsskatteordningen og lade sig beskatte fuldt ud efter personskattelovens regler eller kapitalafkastordningens regler. Hvis den skattepligtige vælger at lade sig beskatte efter personskattelovens bestemmelser, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af dertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst jf. virksomhedsskatteovens § 10, stk. 3 i indkomståret efter det indkomstår, hvor den skattepligtige senest har anvendt ordningen.¹² Såfremt den skattepligtige ikke anvender virksomhedsskatteordningen for indkomståret 2010 vil, denne blive beskattet af tidligere års opsparet overskud i indkomståret 2010. jf. **SKM.2003.413.HR**.

Indestående på konto for opsparet overskud og dertil svarende virksomhedsskat medregnes også ved opgørelsen af grundlaget for beregning af AM-bidrag.¹³

Der vil være tale om tvungen udtrædelse af virksomhedsskatteordningen uden ophør i de tilfælde, hvor den skattepligtige ikke overholder betingelserne for at anvende virksomhedsskatteordningen i VSL § 2, stk. 1. Det vil sige, hvor den skattepligtige ikke udarbejder et selvstændigt regnskab for virksomheden, som opfylder bogføringslovens krav, og ikke tilrettelægger bogføringen således, at der regnskabsmæssigt sker en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi.¹⁴ Byretten fandt for eksempel i **SKM.2010.277.BR**, at en skatteyder ikke opfyldte regnskabskravene i VSL § 2, stk. 1, og at den manglende opfyldelse af regnskabskravene i indkomståret indebar, at skatteyderen måtte anses for ophørt med at anvende virksomhedsordningen, hvorfor der måtte ske ophørsbeskatning efter VSL § 15 b, stk. 1.

Udover regnskabskravene må det også være en forudsætning, at den skattepligtige driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Der vil derfor ligeledes ske ophør, såfremt den skattepligtige ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed. I **SKM.2003.413.HR**, blev en assurandør anset for at være lønmodtager, og han drev derfor ikke selvstændig erhvervsvirksomhed, hvorfor han blev beskattet efter reglerne i VSL § 15 b, stk. 1.¹⁵

¹² Skatteretten 2, side 214

¹³ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 303

¹⁴ Mere om regnskabskravene i afsnit 4.3.2.

¹⁵ Mere om selvstændig erhvervsvirksomhed i afsnit 4.3.1.

Det er muligt at veksle mellem virksomhedsordningen og personlig beskatning (kapitalafkastordningen), da den erhvervsdrivende kan genindtræde i virksomhedsordningen. Dette kræver dog en ny og selvstændig opgørelse af indskudskontoen, kapitalafkastgrundlaget mv.¹⁶

Hvis den skattepligtige ophører med at anvende virksomhedsordningen, fordi indkomsten bliver konkursindkomst, og dermed inddrages under konkursskattelovens regler, så bliver virksomhedsskatten af indestående på konto for opsparet overskud endelig, jf. VSL § 15 b, stk.2. Dette medfører, at et eventuelt opsparet overskud ikke skal tvangshæves og medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst ligesom situationen efter VSL § 15 b, stk. 1.¹⁷

4.2. Tidligere års manglende opfyldelse af betingelserne

Der skal ikke nogen form for godkendelse til at bruge ordningen, da det er et frivilligt valg, som den skattepligtige blot skal tilkendegive på selvangivelsen. Dette medfører, at ordningen bliver benyttet af skattepligtige uden, at de har en egentlig godkendelse, eller er berettiget til at benytte ordningen.

Såfremt den skattepligtige ikke har været berettiget til at anvende virksomhedsordningen for et indkomstår, men alligevel har gjort det, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af tilhørende virksomhedsskat behandles efter reglerne for ophør med virksomhedsskatteordningen. Dette gælder uanset, om den forudgående anvendelse af ordningen har været berettiget eller ej, jf. **SKM.2003.413.HR.** Her har en assurandør anvendt ordningen fra 1990 – 1996 uden at være berettiget til det, idet han måtte anses for at være lønmodtager og derfor ikke selvstændigt erhvervsdrivende. Skattemyndighederne nægtede først assurandøren adgang til at anvende virksomhedsskatteordningen for indkomståret 1997. Det blev behandlet som ophør og assurandøren skulle medregne det opsparede overskud i virksomheden med tillæg af den dertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst for indkomståret 1997, efter VSL § 15 b, stk. 1.¹⁸

4.3. Betingelserne for at anvende virksomhedsskatteordningen

Virksomhedsskattelovens § 1 indeholder reglerne for, hvem der kan anvende ordningen, hvilke typer indkomst og aktiver der kan indgå i ordningen. Efter bestemmelserne i VSL § 1, stk. 1 kan ordningen anvendes af fysiske personer, der enten er begrænset eller fuldt skattepligtige til Danmark, såfremt de driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis en virksomhed drives af flere personer, så kan den enkelte virksomhedsdeltager uafhængigt af de andre selskabsdeltagere afgøre om vedkommende vil benytte sig af virksomhedsordningen på sin egen del af virksomheden.¹⁹ Virksomhedsordningen kan anvendes på indkomst fra erhvervsvirksomhed, dog ikke på indkomst fra anpartsvirksomhed og konkursindkomst.²⁰ Derudover skal alle erhvervsmæssige aktiver og passiver, som udgangspunkt indgår i ordningen. Dog med

¹⁶ Lærebog om indkomstskat, side 233

¹⁷ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 304

¹⁸ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 304

¹⁹ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 42

²⁰ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 41

undtagelse af værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven bortset fra konvertible obligationer og andele i andelsbeskattede og selskabsbeskattede andelsselskaber, medmindre den skattepligtige driver næring med disse aktiver.²¹

4.3.1. Selvstændig erhvervsvirksomhed

For at kunne anvende virksomhedsskatteordningen er det, som nævnt ovenfor, en forudsætning, at den skattepligtige driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Definitionen på, hvornår man driver selvstændig erhvervsvirksomhed, fremgår ikke af loven. Derfor skal afgrænsningen ske efter, hvad der er almen praksis inden for den øvrige skattelovgivning.

Det at være selvstændigt erhvervsdrivende er kendetegnet ved, at den skattepligtige for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at indvinde økonomisk udbytte. Samtidigt er det som hovedregel en forudsætning, at virksomheden har et vist omfang, udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode.²² Hobbyvirksomhed og lønmodtagerindkomster kan således ikke indgå i ordningen.

Det kan ofte være svært at skelne, om en virksomhed er erhvervs-mæssig eller om den er af hobbykarakter, men det vil normalt ikke give anledning til tvivl, såfremt virksomheden er rentabel, det vil sige, at den giver overskud på den primære drift over en længere periode, der er mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede kapital, samt en rimelig løn til driftsherren.²³

Bedømmelsen af, om en virksomhed er erhvervs-mæssigt drevet skal dog foretages ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden, hvori alle relevante forhold skal inddrages. En Erhvervs-mæssig virksomhed vil være indrettet på at opnå en systematisk indtægtserhvervelse. Nogle af de momenter, der har været lagt vægt på i praksis er blandt andet bliver oplyst i ligningsvejledningen for erhvervsdrivende afsnit E.A.1.2.2:

- om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (er rentabel).
- om virksomhedens underskud er forbigående, eksempelvis ved indkørvanskeligheder, eller om virksomheden vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud.
- om der forud for virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt budgetter m.v.
- om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet
- om ejeren har særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægts-givende erhverv.
- om der er andre end erhvervs-mæssige formål med virksomheden

²¹ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 69

²² Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 42-43

²³ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.A.1.2.2.

- om skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug.
- om virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse
- om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art
- om virksomheden lever op til den erhvervmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv.
- om virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den trods hidtidigt underskud i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

Der er ingen af de ovenstående kriterier, der i sig selv er afgørende for om virksomheden er erhvervmæssig. Det afhænger også af, hvilken type virksomhed der er tale om.

I **SKM.2007.107.HR** fandt højesteret, at en virksomhed, der beskæftigede sig med horoskoper og fremtidsforudsigelser, ikke var erhvervmæssigt drevet i 2001. Virksomheden havde i 2001 en omsætning på ca. 10.000 kr., og et virksomhedsresultat på ca. - 27.000 kr. De forudgående år havde virksomheden ligeledes haft en meget beskedne omsætning og et negativt driftsresultat. Højesteret fandt, på denne baggrund og efter det i øvrigt foreliggende, at det måtte lægges til grund, at der i 2001 heller ikke var udsigt til, at indehaveren fremover ville kunne drive virksomheden med en rimelig fortjeneste. I dette tilfælde havde omsætningen ikke den rette intensitet, og der var ikke udsigt til at virksomheden ville blive rentabel i fremtiden.

I praksis forekommer der også ofte tilfælde, hvor der kan være tvivl om en indkomstmodtager er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Når der er tvivl skal afgørelsen træffes på baggrund af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den det udføres for.

Der findes en række kriterier, der kan lægges vægt på, når det skal afgøres, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Det er for eksempel, at indkomstmodtageren selv tilrettelægger arbejdet og ikke er begrænset i sin adgang til at udføre arbejde for andre end hvervgiveren. Andre kriterier er for eksempel, at indtægtsmodtageren har etableret sig i egne lokaler, ejer egne redskaber og at indkomsten er afhængig af eventuelt overskud mv.²⁴ Det er dog ikke en altid, at disse kriterier kan anvendes som gyldige argumenter for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. Der findes for eksempel mange højt uddannede, der selv tilrettelægger deres arbejde, uden at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Derfor skal afgørelsen træffes ud fra en samlet bedømmelse.

I **SKM.2004.452.LSR**, indgik en skatteyder, der drev virksomhed som IT-konsulent, en aftale med et selskab om konsulentassistance til en af selskabets kunder. Skatteyderen fungerede som IT-konsulent for selskabet i en periode på ca. 3 år, hvor han hjalp selskabets kunde med at udvikle IT-systemer, hvilket var også hans speciale. Aftalen blev forlænget over flere omgange og skatteyderen forpligtede sig til at debitere 30 timer ugentligt. Landsskatteretten fandt her, at skatteyderen ved udøvelsen af sin virksomhed som IT-konsulent ikke kunne anses for at have udført personligt arbejde i egentligt

²⁴ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 46

tjenesteforhold til selskaberne. Landsskatteretten lagde til grund, at skatteyderen selv bestemte sine arbejdstider, ikke var begrænset i sin adgang til samtidigt at udføre arbejde for andre, var momsregistreret, var stillet frit med hensyn til at ansætte egne hjælpere og at skatteyderen havde påtaget sig en økonomisk risiko, idet han kunne tilfalde erstatningsansvar.

Dette er et eksempel, hvor der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgørelsen er truffet ud fra en samlet betragtning, da visse sider af forholdet mellem skatteyderen og selskabet taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed, mens andre sider taler for, at der kan statueres et tjenesteforhold. Argumenterne for, at der forelå et tjenesteforhold kunne eksempelvis være, at skatteyderen har haft samme arbejdsgiver i næsten 3 år, og at skatteyderen har forpligtet sig til minimum at debitere 30 timer om ugen. Selskabet har også afholdt samtlige udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse, hvorfor skatteyderen ikke har afholdt driftsudgifter af en art og størrelse, som man må forvente af en selvstændig erhvervsvirksomhed inden for den pågældende branche.

Det kan derfor være svært at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold eller om der er tale om en selvstændig erhvervsdrivende. Der findes en anden dom **SKM.2005.124.ØLR**, hvor en EDB-konsulent erhvervede sig indkomst fra et selskab, som var ejet af EDB-konsulentens halv søster. Landsretten fandt her, at der var tale om et lønmodtagerforhold. Begrundelsen hertil var, at selskabet var skatteyderens eneste hvervgiver, og at halv søsterens selskab ejede samtlige driftsmidler og tillige afholdt alle udgifter i forbindelsen med driften. Det var ligeledes selskabet, der fakturerede i dets navn. Skatteyderen havde påtaget sig en løbende arbejdsforpligtelse over for selskabet og havde et opsigelsesvarsel på én måned.

Når en virksomhed ejes af flere personer, kan de enkelte personer uafhængigt af hinanden som tidligere nævnt selv vælge, om de vil anvende virksomhedsordningen. Drives en virksomhed for eksempel som et interessentskab, så kan de enkelte personer uafhængigt af de andres beslutning om udbetaling af interessentskabets overskud vælge at lade sin andel af overskuddet forblive i sin egen virksomhed. Af **SKM.2010.610.SR** fremgår det, at fysiske personer vil kunne anvende reglerne i virksomhedsskatteordningen vedrørende deres skattepligtige andel af overskuddet fra et kommanditselskab, så længe der ikke er flere end 10 selskabsdeltagere. Efter VSL § 1, stk. 1, 2. pkt., kan virksomhedsordningen dog ikke anvendes på anpartsvirksomhed, der er omfattet af PSL § 4, stk. 1, nr. 10 eller 12.²⁵

PSL § 4, stk. 1, nr. 10 omfatter indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere af virksomheden er større end 10, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed efter LL § 8 k, stk. 2 er ligeledes kapitalindkomst. Denne bestemmelse omhandler virksomhed med juletræer, pyntegrønt og frugtbuske, når antallet af personlige ejere er større end to, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i et væsentligt omfang.

PSL § 4, stk. 1, nr. 12 omfatter indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antallet af ejere, når den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i et væsentligt omfang.

²⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.1.1

Når det skal vurderes om arbejdsindsatsen er væsentlig i forhold til anpartsreglerne, så gælder den samme praksis som i etablerings- og iværksætterkontoloven. Som vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsindsats.²⁶ I **SKM.2011.246.LSR**, kunne der ikke godkendes fradrag for underskud i forbindelse med udlejning af husbåde, idet aktiviteten ansås for at være omfattet af anpartsreglerne, da kravet til væsentlig arbejdsindsats ikke var opfyldt.

4.3.2. Regnskabskrav

VSL § 2 indeholder regler for den skattepligtiges til og fravalg af virksomhedsordningen, samt en række regler for regnskabsførelsen. I dette afsnit ses der på de regnskabsmæssige krav i VSL § 2, stk. 1. Her er det en betingelse, at den skattepligtige udarbejder et selvstændigt regnskab for virksomheden, som opfylder bogføringslovens krav. Bogføringen skal tilrettelægges således, at der regnskabsmæssigt sker en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi.

Der skal ved ligeledes ved indgivelse af selvangivelsen for et indkomstår tilkendes gives, om virksomhedsskatteordningen skal anvendes for det pågældende indkomstår. Vælger den skattepligtige at anvende ordningen, skal ordningen anvendes på hele virksomheden i hele indkomståret. Hvis den skattepligtige har flere virksomheder, skal de behandles som én virksomhed. Indestående på konto for indskud og opsparet overskud skal oplyses og ligeledes skal størrelsen på kapitalafkast og afkastgrundlag.²⁷

Disse krav er med til at gøre virksomhedsskatteordningen svær at anvende rent administrativt. De, som kan betegnes som selvstændige erhvervsdrivende, er berettiget til at anvende ordningen, men der stilles høje regnskabsmæssige krav, som i nogle tilfælde medfører, at erhvervsdrivende ikke kan anvende ordningen, da de eksempelvis ikke laver løbende bogføring på grund af deres erhvervsaktivitets omfang.

Det er ikke altid nødvendigt at foretage løbende bogføring, såfremt de regnskabsmæssige forhold er meget simple. Det fandt Landsskatteretten i **TFS.1998.719.LSR**, hvor regnskabskravene blev anset for opfyldt for en udlejningsejendom, selvom der ikke var sket løbende bogføring. Landsretten begrundede dette med, at der efterfølgende var sket en adskillelse af virksomhedens økonomi og privatøkonomien, og at de regnskabsmæssige forhold ved udlejningsvirksomheden var så simple, at det ikke var nødvendigt at foretage løbende bogføring.

En manglende opfyldelse af formelle krav i forhold til bogføringsloven og mindstekravs bekendtgørelserne, fører ikke i sig selv til, at regnskabet tilsidesættes. For at virksomhedsordningen i kan tilsidesættes med baggrund i regnskabskravene, så skal en eventuel mangel i regnskabet være så stor, at regnskabet giver et misvisende billede af virksomhedens økonomiske forhold, herunder adskillelsen mellem virksomhedens økonomi over for den private økonomi.²⁸

Den regnskabsmæssige opdeling i en virksomhedsøkonomi og en privat økonomi er nødvendig for, at virksomhedsordningen kan anvendes, da skatteberegningen ellers ikke ville være mulig. I

²⁶ Den juridiske vejledning 2011-1: C.C.3.1.5

²⁷ Virksomhedsskattebogen med kommentarer, side 100

²⁸ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.2.1.

SKM.2010.277.BR, fandt byretten, at en skatteyder ikke opfyldte regnskabskravene i VSL § 2, stk. 1, da skatteyderen ikke havde holdt virksomhedsøkonomien adskilt fra privatøkonomien. Skatteyderen måtte derfor anses for ophørt med at anvende virksomhedsordningen.

4.4. Delkonklusion

Det er muligt for den skattepligtige frivillig at stoppe med at anvende reglerne i VSL og lade sig beskatte efter reglerne for kapitalafkastordningen eller personskattelovens bestemmelser. Der er også tilfælde, hvor den skattepligtige kan blive tvunget til at blive beskattet efter reglerne i VSL § 15 b. Dette sker, når den skattepligtige ikke opfylder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen, ved enten ikke at opfylde de regnskabsmæssige krav eller ved ikke at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er den samme beskatning ved frivillig og tvungen udtrædelse, nemlig efter VSL § 10, stk. 3, hvor den skattepligtige skal medregne indestående på konto for opsparet overskud med den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i indkomståret efter det indkomstår, hvor den skattepligtige senest har anvendt virksomhedsordningen.

I forhold til de regnskabsmæssige krav, så vil en manglende opfyldelse af de formelle krav i forhold til bogføringsloven og mindstekravsbekendtgørelserne ikke i sig selv føre til at regnskabet bliver tilsidesat. Manglen skal være så stor, at regnskabet giver et misvisende billede af virksomhedens økonomiske forhold. Det er heller ikke altid nødvendigt at foretage løbende bogføring, såfremt de regnskabsmæssige forhold er meget simple. Dette var tilfældet ved en udlejningsejendom, jf. **TFS.1998.719.LSR**. Det er dog nødvendigt at opretholde den regnskabsmæssige opdeling i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi, da det ellers ikke vil være muligt at foretage skatteberegning. Dette blev understreget i **SKM.2010.277.BR**, hvor en skatteyder ikke holdte virksomhedsøkonomien adskilt fra privatøkonomien, og skatteyderen derfor måtte anses for ophørt med at anvende virksomhedsordningen.

Der er ingen definition i loven, der angiver, hvornår man driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Derfor skal der skelnes til den almene praksis for den øvrige skattelovgivning. Det der er kendetegnet ved at være selvstændig erhvervsdrivende er, at den skattepligtige for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at indvinde økonomisk udbytte. Der er en række forhold, der skal inddrages, når det skal vurderes om der foreligger en erhvervmæssig virksomhed, eksempelvis vil det tale for, at virksomheden er erhvervmæssig, såfremt den er rentabel, eller der er udsigt til dette. I **SKM.2007.107.HR** lagde højesteret vægt på, at der ikke var udsigt til at indehaveren af en virksomhed kunne opnå en rimelig fortjeneste, hvorfor virksomheden ikke var erhvervmæssigt drevet.

Der kan også forekomme situationer, hvor der opstår tvivl, om skatteyderen er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Her taler det for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indkomstmodtageren selv tilrettelægger arbejdet og ikke er begrænset i sin adgang til at udføre arbejdet for andre hvervgivere. Dette er et argument, som blev anvendt i **SKM.2004.452.LSR**, men der er også mange andre forhold, som tillægges betydning, for eksempel om indtægtsmodtageren har etableret sig i egne lokaler, ejer egne redskaber mm.

5. Fuldstændig afståelse/ophør

En anden situation, end situationen fra det forrige kapitel, hvor den skattepligtige enten ophører med at anvende virksomhedsordningen frivilligt eller bliver tvunget til det, er, hvor der sker afståelse af hele virksomheden, eller den skattepligtige ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Afståelse af en virksomhed kan ske på flere forskellige måder, eksempelvis ved frit salg, tvangsafståelse eller bortgivelse ved gave mm.²⁹ Det er ligegyldigt, hvordan virksomheden afstås i forhold til, om den skattepligtige skal udtræde af virksomhedsordningen eller ej.

Der foreligger en ophørssituation, når den skattepligtige afhænder sin virksomhed ved salg eller anden form for overdragelse, eller opgiver at drive virksomheden videre. Det afgøres om der er tale om delvist eller fuldstændig ophør på samme måde som i relation til AL.³⁰

I dette kapitel ses der på, reglerne i VSL § 15, stk. 1. Reglerne omfatter situationer, hvor den skattepligtige afstår erhvervsvirksomheden eller ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Derudover indeholder kapitlet en redegørelse for, hvornår tidspunktet for afståelse af den erhvervmæssige virksomhed er, samt hvornår den skattepligtige må anses for udtrådt af virksomhedsordningen. Slutteligt indeholder kapitlet en redegørelse for reglerne i VSL § 15, stk. 2, vedrørende opstart eller overtagelse af en ny virksomhed efter fuldstændig afståelse/ophør.

Efter virksomhedsskattelovens § 15, stk. 1 skal den skattepligtige, der afstår sin virksomhed eller af anden årsag ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, medregne konto for opsparet overskud med tillæg af hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i afståelses- eller ophørsåret. Såfremt den regnskabsmæssige opdeling mellem privatøkonomien og virksomhedsøkonomien opretholdes i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret har fundet sted, kan virksomhedsordningen godt anvendes til og med udløbet af dette indkomstår. I dette tilfælde skal en eventuel salgssum indgå i virksomhedsordningen, og indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst i det efterfølgende indkomstår.³¹

Herved har den skattepligtige mulighed for at udskyde beskatningen af konto for opsparet overskud til det efterfølgende indkomstår. I dette tilfælde har den skattepligtige, dog ingen mulighed for at overføre beløb til privatøkonomien uden om hæverækkefølgen.

Efter virksomhedsskattelovens § 15, stk. 2 har den skattepligtige også mulighed for at anvende virksomhedsordningen uden ophør, såfremt den skattepligtige overtager eller påbegynder en anden erhvervsvirksomhed inden udløbet af det indkomstår, der er efter afståelses- eller ophørsåret. Hertil er det en betingelse af den regnskabsmæssige opdeling mellem privatøkonomien og virksomhedsøkonomien opretholdes i hele perioden.

²⁹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.1

³⁰ Skatteretten 2, side 214

³¹ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 272

5.1. Tidspunkt for afståelse af den erhvervmæssige virksomhed

Reglerne i VSL § 15, stk. 1 beskriver, hvordan en afståelse af en virksomhed skal behandles, men reglerne siger ikke noget om, hvornår en virksomhed må anses for at være afstået.³² Det er vigtigt at fastlægge afståelsestidspunktet, da dette tidspunkt har betydning for, hvornår den skattepligtige skal udtræde af virksomhedsordningen og tidspunktet for beskatning af konto for opsparat overskud. Herudover har afståelsestidspunktet også betydning for, om virksomhedsordningen kan videreføres ved opstart eller overtagelse af ny virksomhed inden udløbet af det indkomstår, som følger efter afståelsesåret, se afsnit 5.3. "Opstart eller overtagelse af ny virksomhed efter fuldstændig afståelse/ophør". Derudover har det også betydning i forhold til beregningen af årets kapitalafkast.³³

I manglen på klare definitioner for afståelse i VSL, må der søges efter definitioner andre steder. I afskrivningsloven findes reglerne om indregning af positiv eller negativ driftsmiddelsaldo i forbindelse med afståelse. Umiddelbart burde disse bestemmelser om ophør og afskrivninger kunne overføres til ophør i relation til VSL. Betingelserne for, at en virksomhed kan anses for afstået med deraf følgende skattemæssige konsekvenser, er som hovedregel retserhvervelsestidspunktet, det vil sige, at der skal være indgået endelig og bindende aftale om afståelsen. Når der er tale om virksomhedsafståelse vil retserhvervelsestidspunktet være aftalens underskrivelse.³⁴ Dette understøttes af ligningsvejledningen, heraf fremgår det også, at selv om køberen først overtager virksomheden i det efterfølgende indkomstår, så er det stadig tidspunktet, hvor der er indgået en bindende aftale, der er afgørende.³⁵

Dette understøttes af **SKM.2006.641.HR**. Sagen drejede sig om, hvorvidt appellanten var berettiget til at afskrive på goodwill i indkomståret 2000. Afgørende for spørgsmålet var, om der var indgået endelig og bindende aftale om appellants køb af en revisionsvirksomhed i dette indkomstår eller først i 2001, da overdragelsesaftalen blev underskrevet. Højesteret fandt, at revisionsvirksomheden måtte anses for at være overdraget på tidspunktet, hvor der forelå en bindende aftale, og det gjorde der inden udløbet af år 2000. Dermed var det ligegyldigt, at overdragelsesaftalen først var gældende fra år 2001, og at overdragelsesaftalen først blev underskrevet primo år 2001.

For omsætningsaktiver gælder det, at værdien som regel først kan opgøres i overtagelsesåret, ved købers overtagelse af aktiverne pr. overtagelsesdagen. Omsætningsaktiver anses derfor først afstået pr. overtagelsesdagen.³⁶

Derfor kan det argumenteres for, at virksomhedsordningen kan videreføres frem til overtagelsesdagen, idet der typisk vil være omsætning og omkostninger, som skal indgå i virksomhedsordningen frem til overtagelsesdagen. Hermed kan det konkluderes, at afståelsestidspunktet i forhold til VSL § 15, stk. 1, som udgangspunkt er overtagelsesdagen. Endvidere kan specielle forhold tale for at

³² Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 273

³³ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 275

³⁴ Lærebog om indkomstskat, side. 426

³⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.2

³⁶ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.1.2

virksomhedsafståelse i forhold til virksomhedsordningen udskydes yderligere, eksempelvis hvis der eksisterer kreditorer og debitorer, som først afvikles efter virksomhedsafståelsen.³⁷

Reglerne i virksomhedsskatteovens § 15 omfatter også situationer, hvor den skattepligtige ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, uden at virksomheden anses for afstået i et skattemæssigt henseende. Det kan eksempelvis være, at den skattepligtige må opgive at sælge sin virksomhed til tredjemand, og driften derfor ophører, eller den skattepligtige sælger så stor en del af sine aktiver, at den resterende del af virksomheden ikke kan anses for at udgøre en selvstændig erhvervsvirksomhed, og dermed ikke opfylder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen³⁸ jf. afsnit 4.3.1. "Selvstændig erhvervsvirksomhed".

SKM.2007.278.HR drejer sig om en skatteyder, der ved en aftale af 8. september 1993 havde solgt sin andel af et interessentskab med overtagelse den 1. januar 1993. Skatteyderen havde dog ikke modtaget nogen del af overskuddet for regnskabsåret 1993, idet hele overskuddet var blevet indtægtsført i køberens regnskab for 1993. Skatteyderens erhvervsmæssige virksomhed som deltager i interessentskabet måtte i relation til virksomhedsskatteoven anses for at være ophørt den 31. december 1992, da skatteyderen ikke i 1993 drev erhvervsmæssig virksomhed. Sagen viser, at det ikke er overtagelsestidspunktet, der er afgørende i forhold til ophørsbeskatningen i de tilfælde, hvor betingelserne for at anvende virksomhedsordningen ikke blive opfyldt, men derimod tidspunktet, hvor den skattepligtige ikke overholder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen.

Dette understøttes ligeledes af **Tfs.2004.116.HD**. Her blev en virksomhed solgt og overdraget i 1998. Der var kun to tilbageværende aktiver i virksomheden, en skrivemaskine og en kopimaskine, som i 1999 blev anvendt til den papirmæssige afslutning af virksomheden. Retten fandt, at de indtægter, der var for indkomståret 1999, ikke var at betragte som erhvervsmæssige aktiviteter. Derfor blev virksomheden anset for ophørt i 1998.

5.2. Tidspunkt for udtrædelse af virksomhedsordningen

Den skattepligtiges ophør med at drive erhvervsvirksomhed medfører, at den skattepligtige ikke længere kan anvende virksomhedsordningen, da den skattepligtige ikke længere opfylder betingelserne for at benytte ordningen, jf. afsnit 4.3. "Betingelserne for at anvende virksomhedsordningen".

Den skattepligtige har herefter to muligheder med hensyn til, hvornår denne vælger at udtræde af virksomhedsordningen. Enten kan den skattepligtige udtræde af ordningen i forbindelse med afståelsen af virksomheden i afståelses/ophørsåret, eller den skattepligtige kan vælge at fortsætte med at anvende virksomhedsordningen i resten af afståelsesåret.

³⁷ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 274

³⁸ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 275

5.2.1. Udtrædelse i forbindelse med afståelse/ophør af virksomhedsordningen

Hvis den skattepligtige vælger at udtræde af virksomhedsordningen i forbindelse med afståelse/ophør, så skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i afståelses- eller ophørsåret jf. VSL § 10, stk. 3. Samtidig fradrages den til indestående på konto for opsparet overskud svarende virksomhedsskat i den skattepligtiges slutskat m.v. og udbetales kontant, såfremt denne ikke kan rummes i årets slutskat. Indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal endvidere medregnes ved opgørelsen for grundlaget for beregning af AM-bidrag, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 5.³⁹

En eventuel afståelsessum for virksomheden herunder fortjeneste, tab og genvundne afskrivninger, vil ikke indgå i virksomhedsordningen, såfremt den skattepligtige vælger at udtræde af virksomhedsordningen i forbindelse med afståelse/ophør. Disse bliver så beskattet efter de regler, som gælder uden for virksomhedsordningen. Avancer som beskattes, som personlig indkomst vil også indgå i beregningsgrundlaget for AM-bidrag efter AML § 5.⁴⁰

5.2.2. Udtræden ved anvendelse af virksomhedsordningen året ud

Det er muligt for den skattepligtige at anvende virksomhedsordningen til og med udløbet af afståelse/ophørsåret. Hertil er det en betingelse, at den skattepligtige opretholder den regnskabsmæssige opdeling af den samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi, efter VSL § 2, stk. 1, i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret har fundet sted.

Konsekvenserne ved at anvende virksomhedsordningen til og med udløbet af afståelses/ophørsåret er, at konto for opsparet overskud ved indkomstårets udløb med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst i det efterfølgende indkomstår.⁴¹ Ydermere vil det ikke være muligt for den skattepligtige at få virksomhedens midler firgjort til privatøkonomien i afståelses- eller ophørsåret uden om hæverækkefølgen. Der skal også beregnes et kapitalafkast for hele indkomståret uden reduktion efter VSL § 7, stk. 2. Endvidere er der mulighed for at fratække renteudgifter, som påløber efter afståelsen/ophøret, men som har direkte relation til virksomhedsdriften, eksempelvis en ikke indfriet kassekredit.⁴²

En eventuel salgssum skal indgå i virksomhedsordningen, såfremt den skattepligtige anvender virksomhedsordningen året ud. Dette vil medføre, at fortjeneste og tab i forbindelse med afståelsen, herunder genvundne afskrivninger, vil indgå i virksomhedsordningen, og skal medregnes ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige overskud.⁴³

Efter hæverækkefølgen i VSL § 5, stk. 1, skal overskud hæves før opsparet overskud. På grund af hæverækkefølgen kan skatteyderen derfor ikke både hæve opsparet overskud og samtidigt spare

³⁹ Virksomhedsskattebogen med kommentarer, side 277

⁴⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.1

⁴¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.1

⁴² Virksomhedsskattebogen med kommentarer, side 279

⁴³ Virksomhedsskattebogen med kommentarer, side 279

overskud op i samme indkomstår. Når den skattepligtige anvender virksomhedsordningen året ud, og det opsparede overskud derfor først skal tvangshæves i det efterfølgende indkomstår, så forhindrer hæverækkefølgen ikke, at den skattepligtige kan spare op i virksomhedsordningen i afståelses/ophørsåret.⁴⁴

5.3. Opstart eller overtagelse af en ny virksomhed efter fuldstændig afståelse/ophør

VSL § 15, stk. 2 åbner mulighed for, at den skattepligtige, der afstår sin virksomhed eller ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen uden ophør, såfremt den skattepligtige overtager eller påbegynder anden virksomhed inden udløbet af det efterfølgende indkomstår. Det er ligeledes en betingelse, at den regnskabsmæssige opdeling af økonomien i henholdsvis en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi opretholdes i hele perioden fra afståelsen/ophøret og frem til tidspunktet for påbegyndelsen af den nye virksomhed, jf. VSL § 2, stk.1.⁴⁵

En overtagelse kan ske ved køb, arv eller gave m.v., og der bliver ikke stillet krav til det størrelsesmæssige forhold mellem den nye og den gamle virksomhed.⁴⁶ Eksempelvis kan den skattepligtige investere i en ejerlejlighed til udlejning, idet denne betragtes som erhvervsvirksomhed. I **Tfs.1990.558.LSR** fandt landsskatteretten, at udlejning af en skatteydere ejerlejlighed til sin steddatter skete erhvervsomt, og at virksomhedsskattelovens regler kunne anvendes. Det gælder ligeledes for udlejning til venner og familie m.v., med mindre der er tale om vederlagsfrit udlån.⁴⁷ I **Tfs.1990.186.LSR** blev en statsautoriseret revisor, hvis revisionsvirksomhed var indgået under virksomhedsordningen, ikke anset for berettiget til også at henføre 2 parcelhuse under denne ordning, da husene var stillet vederlagsfrit til rådighed for forældre og svigerforældre. Når det skal afgøres om og i givet fald hvornår en virksomhed må anses for påbegyndt, skal der lægges vægt på gældende praksis.⁴⁸ Her henvises til afsnit 4.3.1. "Selvstændig erhvervsvirksomhed".

Efter **Tfs.2004.344.Skd** kan skattepligtige videreføre både konto for opsparat overskud, indskudskontoen, mellemregningskontoen og hensættelser til senere faktisk hævning. I forbindelse med opstart af den nye virksomhed skal indskudskontoen dog reguleres for eventuelle indskud i forbindelsen med opstarten af den nye virksomhed efter reglerne for indskudskontoen i VSL § 3. Dermed påvirker opstarten af en ny virksomhed indskudskontoen på samme måde, som hvis der var startet eller overtaget en ny virksomhed uden afståelse/ophør af den gamle virksomhed.

I **SKM.2008.463.SR** fandt skatterådet, at en spørger fortsat skulle anses for at drive erhvervsomt virksomhed, når han efter salget af jorden til sit landbrug, fortsatte med udlejning af 5 hotellejligheder. Spørgeren kunne dermed uden ophør anvende virksomhedsordningen. Skatterådet lagde vægt på, at

⁴⁴ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.1

⁴⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.3

⁴⁶ Lærebog om indkomstskat, side 236

⁴⁷ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 53

⁴⁸ Virksomhedsskatteloven med kommentarer, side 282

fristen i VSL § 15, stk. 2 blev overholdt. Det er derfor vigtigt, at den skattepligtige overtager eller påbegynder anden virksomhed inden udløbet af det efterfølgende indkomstår.

Såfremt den skattepligtige overvejer at overtage eller påbegynde ny virksomhed må det derfor anbefales, at den skattepligtige opretholder adskillelse mellem privatøkonomi og virksomhedsøkonomi. Derved opretholder den skattepligtige muligheden for at anvende virksomhedsskatteordningen uden ophør.

5.4. Delkonklusion

Fuldstændig afståelse foreligger, når samtlige virksomheder i virksomhedsordningen afstås. Det kan være en enkelt virksomhed, men det kan også være flere. Ved fuldstændig afståelse vil den skattepligtige ikke længere være berettiget til at anvende virksomhedsordningen. Ligesom efter VSL § 15 b, så skal der ske beskatning af tidligere års opsparede overskud. Hertil er afståelsestidspunktet vigtigt i forhold til, hvornår den skattepligtige skal udtræde af virksomhedsordningen. I forhold til VSL § 15, stk. 1, så er afståelsestidspunktet som udgangspunkt overtagelsesdagen, idet virksomhedsordningen kan videreføres frem til denne dag. I nogle tilfælde kan en virksomhedsafståelse i forhold til virksomhedsordningen udskydes yderligere for eksempel, hvis der eksisterer kreditorer og debitorer, som først afvikles efter virksomhedsafståelsen.

Den skattepligtige har mulighed for at udskyde beskatningen af konto for opsparet overskud til det efterfølgende indkomstår, såfremt den regnskabsmæssige opdeling mellem privat og virksomhedsøkonomien opretholdes i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret har fundet sted. Dette skyldes, at virksomhedsordningen kan anvendes til og med udløbet af netop dette indkomstår. Der vil dog ikke være mulighed for at overføre beløb til privatøkonomien uden om hæverækkefølgen, og avancer mv. vil skulle indgå i ordningen. Alternativt skal indestående på konto for opsparet overskud beskattes i afståelses/ophørsåret.

Såfremt der overtages eller opstartes en ny erhvervsvirksomhed, så har den skattepligtige mulighed for at lade denne virksomhed succedere i den gamle virksomhedsordning, og tidligere opsparet overskud vil ikke blive beskattet. Den skattepligtige kan eksempelvis vælge at investere i en ejerlejlighed til udlejning, da denne udgør en erhvervsvirksomhed. For at kunne videreføre virksomhedsordningen er det et krav, at den skattepligtige fortsat holder virksomhedsøkonomien adskilt fra privatøkonomien, hvorfor det i tilfælde af at den skattepligtige overvejer at overtage eller påbegynde ny virksomhed, anbefales at opretholde adskillelsen mellem privat- og virksomhedsøkonomien.

6. Delvis afståelse

I dette kapitel behandles reglerne i VSL § 15, stk. 3, og 15 a. Reglerne omhandler delvis afståelse og delvist ophør af selvstændig erhvervsvirksomhed under anvendelse af virksomhedsordningen i afståelses- eller ophørsåret. Delvis virksomhedsafståelse omfatter de situationer, hvor den skattepligtige afstår én af flere virksomheder eller en ideel andel af en virksomhed. Delvist virksomhedsophør er ophør med at drive erhvervsvirksomhed uden, at der foreligger afståelse.

Hovedreglen vedrørende delvis afståelse findes i VSL § 15, stk. 3, her skal salgssummen indgå i virksomhedsordningen og opgørelsen af overskud og overførsler ske under ét for hele indkomståret for både den afståede virksomhed og den resterende virksomhed.

Reglerne i VSL § 15 a, stk. 1 og 2 giver den skattepligtige mulighed for at frigøre nettoprovenuet fra den afståede virksomhed mod en forholdsmæssig beskatning af konto for opsparet overskud og begrænsning af adgangen til at opspare overskud i afståelsesåret. Efter VSL § 15 a, stk. 3 kan VSL § 15 a, stk. 1 og 2 også anvendes ved delvist virksomhedsophør.⁴⁹

6.1. Hovedregel ved delvis afståelse

Efter hovedreglen vedrørende delvis afståelse i VSL § 15, stk. 3, så skal salgssummen indgå i virksomhedsordningen, såfremt den skattepligtige afstår én af flere virksomheder, en virksomhed, der er udskilt fra bestående virksomhed, eller en ideel andel af en virksomhed. Opgørelsen af overskud og overførsler skal også ske under ét for hele indkomståret for både den resterende afståede virksomhed og den resterende virksomhed.

Når virksomhedsskatteordningen anvendes, skal flere virksomheder, som tidligere beskrevet under afsnit 3.1. "Alle virksomheder under samme virksomhedsordning", anses for én virksomhed efter VSL § 2, stk. 3. Derfor anses det ikke for ophør, når en skattepligtig sælger en af flere virksomheder, en virksomhed, der er udskilt fra den bestående virksomhed eller en ideel andel af en virksomhed. En salgssum skal derfor indgå i virksomhedsordningen på samme måde, som ved et salg af aktiver jf. VSL § 15, stk. 3. Opgørelsen af overskud og overførsler skal ske under ét for hele indkomståret for både den afståede virksomhed og den resterende virksomhed, jf. VSL § 15, stk. 3.

Skattepligtig fortjeneste, der stammer fra afståelse af en af flere virksomheder, beskattes i det hele som andet skattepligtigt overskud af virksomhed under virksomhedsordningen. Der sker således ikke nogen regulering af opsparet overskud eller indestående på indskudskonto, og opgørelsen af overskud og overførsler sker under ét for hele indkomståret for både den afståede del af virksomheden og den resterende virksomhed.⁵⁰

Dette medfører, at det ikke er muligt for den skattepligtige i forhold til § 15 stk. 3 at få overført en afståelsessum for virksomheden udenom hæverækkefølgen. Hvis overskuddet fra virksomheden herunder salgssummen hæves, vil det ske almindeligt i forhold til hæverækkefølgen.

⁴⁹ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 292 - 293

⁵⁰ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 289-290

6.1.1. Ophørspension

Selvstændige erhvervsdrivende kan i forbindelse med afståelse af deres erhvervmæssige virksomhed eller en del heraf indskyde op til 2.507.900 kr. (2011-niveau) af den skattepligtige fortjeneste i nærmere angivne pensionsordninger. VSL § 15, stk. 2 og 3 finder anvendelse uafhængigt af om den skattepligtige fortjeneste helt eller delvist indbetales til en eller flere pensionsordninger. Dermed kan fortjenesten ved en hel eller delvis virksomhedsafståelse blive stående i virksomhedsordningen og beskattes med en foreløbig virksomhedsskat for senere at blive hævet successivt fra virksomheden og herefter komme til endelig personlig beskatning samtidigt med, at indskuddet på en pensionsordning, som er omfattet af PBL § 15 A, kan fradrages i personlig indkomst, som ikke hidrører fra afståelse af virksomheden.⁵¹

6.1.2. Udtræden af virksomhedsordningen

Den skattepligtige kan ikke ophøre med at anvende virksomhedsordningen på det tidspunkt, hvor der sker delvist afståelse i løbet af et indkomstår. Den skattepligtige kan derimod vælge at udtræde af virksomhedsordningen med virkning for hele det indkomstår, hvor den delvise afståelse finder sted, idet beslutningen herom først skal træffes efter det pågældende indkomstårs udløb, jf. VSL § 2, stk. 2. Såfremt den skattepligtige vælger at udtræde af virksomhedsordningen for et indkomstår, hvor en delvis afståelse finder sted, skal salgssummen ikke indgå i virksomhedsordningen. Fortjeneste og tab, herunder genvundne afskrivninger, skal i så fald heller ikke indgå i virksomhedsordningen og vil blive beskattet uden for ordningen. Eventuelle avancer vil derfor indgå i beregningsgrundlaget for AM-bidrag efter AML § 5, stk. 1.⁵²

Vælger den skattepligtige at forsætte under virksomhedsordningen for et indkomstår, hvor der sker delvis afståelse, skal salgssummen indgå i virksomhedsordningen. Dette medfører, at fortjeneste og tab herunder genvundne afskrivninger vil indgå i virksomhedsordningen og blive medregnet ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige overskud. Når virksomhedens overskud hæves til beskatning som personlig indkomst, vil det indgå i beregningsgrundlaget for AM-bidrag efter AML § 5, stk. 1. Hvis den skattepligtige sparer overskuddet op i virksomhedsordningen, vil det først indgå i beregningsgrundlaget for AM-bidrag, når det opsparede overskud hæves.⁵³

6.2. Valgmulighed ved delvis afståelse/ophør

Der er en anden valgmulighed end hovedreglen ved delvis afståelse efter VSL § 15, stk. 3. VSL § 15 a åbner mulighed for, at den skattepligtige ved delvisafståelse/ophør frivilligt kan overføre et beløb udenom den almindelige hæverækkefølge.

Efter VSL § 15 a, stk. 1 kan den skattepligtige med virkning fra begyndelsen af salgsåret vælge at overføre et beløb, der højst svarer til det kontante nettovederlag fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Idet denne virkning sker fra begyndelsen af

⁵¹ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 289

⁵² Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.4

⁵³ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.4

afståelsesåret reduceres kapitalafkastgrundlaget efter lovens § 8, stk. 1 med det overførte beløb, således sker der en reduktion af det beregnede kapitalafkast for afståelsesåret efter VSL § 7, stk. 1.

Det overførte beløb skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for AM-bidrag. Det er fordi, at indeståendet på indskudskontoen er et udtryk for, hvor stort et beløb den skattepligtige har indskudt i virksomhedsordningen af i forvejen beskattede midler,⁵⁴ hvorfor der ikke skal beregnes skatter igen. Overførslen kan i nogle tilfælde bevirke, at indskudskontoen bliver negativ.

6.2.1. Negativ indskudskonto

Efter overførslen af det kontante nettovederlag til mellemregningskontoen kan der opstå en situation, hvor indskudskontoen bliver nul eller negativ. Kontoen kan blive negativ, som følge af den måde det beløb, der overføres, opgøres på. Beløbet tager udgangspunkt i afståelsessummen for den afståede virksomhed og ikke anskaffelsessummen, og derved er der ikke nogen sammenhæng mellem det beløb, som oprindeligt blev indskudt på indskudskontoen, og det der ved afståelse kan hæves udenom hæverækkefølgen. En negativ indskudskonto fører ikke nødvendigvis til en rentekorrektion, med mindre afkastgrundlaget også er negativt. Endvidere vil en eventuel rentekorrektion være begrænset til nettofinansieringsudgifterne i virksomhedsordningen, jf. VSL § 11.⁵⁵

6.2.2. Det kontante nettovederlag

Det kontante nettovederlag er udtryk for det maksimale beløb, som kan overføres fra indskudskontoen til mellemregningskontoen.

Beløbet bliver opgjort som det beløb, hvormed kontantværdien af salgssummen for de overdragne aktiver overstiger kontantværdien af gæld, som overtages af den nye ejer. En eventuel gæld, der bliver stiftet i forbindelse med overdragelsen, vil ikke blive anset som gæld, der overtages af den nye ejer, jf. VSL § 15 a, stk. 1. Derfor kan kontantværdien af eksempelvis et realkreditlån, som optages af sælgeren i forbindelse med overdragelsen, og som overtages af køberen, komme til at indgå i det kontante nettovederlag. Det vil sige, at størrelsen af det kontante nettovederlag er uafhængig af, hvordan overdragelsen finansieres. Beløbets størrelse er også uafhængig af, at overdragelsen eventuelt udløser indkomstskat i den tilbageværende virksomhed.⁵⁶

6.2.3. Beskatning af opsparet overskud

Hvis den skattepligtige vælger at overføre beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen, skal den skattepligtige i samme indkomstår medregne en forholdsmæssig del af

⁵⁴ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 295

⁵⁵ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 295

⁵⁶ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.5.

indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for salgsåret med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat i til den personlige indkomst efter VSL § 15 a, stk. 2.

Beregning af dette beløb sker ud fra forholdet mellem det overførte beløb og kapitalafkastgrundlaget ultimo året før afståelsesåret/primus afståelsesåret. Beregningsformelen ser således ud:

$$\frac{\text{Opsparet overskud primo} * \text{Det overførte beløb fra indskudskonto til mellemregningskonto}}{\text{Kapitalafkastgrundlaget primo}}$$

Den forholdsmæssige del af det opsparede overskud skal beregnes efter forholdet mellem det beløb, der overføres fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen og kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret før afståelsesåret. Det er derfor ligegyldigt om det opsparede overskud stammer fra den afståede virksomhed eller den tilbageblevne virksomhed.⁵⁷

I nogle tilfælde har den afståede virksomhed oparbejdet stor goodwill eller andre immaterielle aktiver, og salgssummen vil derfor i høj grad bestå af immaterielle aktiver, som ikke indgår i kapitalafkastgrundlaget. I denne situation skal der ske en forholdsvis "høj" beskatning af det opsparede overskud, idet goodwill er indeholdt i det kontante nettovederlag, men ikke i kapitalafkastgrundlaget. Reglen tager derfor ikke højde for salg af virksomhedsaktiver, der ikke indgår i kapitalafkastgrundlaget.

Den forholdsmæssige andel skal opgøres på grundlag af indestående på konto for opsparet overskud, før virksomhedsskatten lægges til. Såfremt den skattepligtige anvender mere end én opsparingskonto, skal kontiene opgøres på grundlag af det samlede overskud, der er opsparet, eksklusiv virksomhedsskat. Ved overførslen af det opsparede overskud anses de tidligst opsparede overskud for overført først, jf. **SKM.2009.197.LSR.**

Hvis kapitalafkastgrundlaget primo er mindre end det overførte beløb eller nul, skal hele indestående på konto for opsparet overskud efterbeskattes.

6.2.4. Opsparing af overskud i afståelsesåret

Det er muligt at opspare overskud i afståelsesåret, da overførslen af den forholdsmæssige del af det opsparede overskud sker forud for hæverækkefølgen i VSL § 5.⁵⁸

I tilfælde af, at der overføres et beløb efter reglerne i VSL § 15 a, stk. 1, kan der ikke ske opsparing i afståelsesåret af den del af overskuddet, der forholdsmæssigt vedrører den afståede virksomhed. Dette er et udtryk for, at den solgte virksomhed trækkes ud af virksomhedsordningen. Det er derfor ikke muligt at opspare mere end et beløb svarende til virksomhedens skattepligtige overskud⁵⁹ med fradrag af en forholdsmæssig del heraf, jf. VSL § 15 a, stk. 2. Denne forholdsmæssige del bliver beregnet på samme måde som den forholdsmæssige del af det opsparede overskud. Formlen til opgørelsen af den forholdsmæssige del ser således ud:

⁵⁷ Virksomhedsskattebogen med kommentarer, side 297

⁵⁸ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.5.

⁵⁹ Overskuddet før fradrag af kapitalafkast.

Overskud før fradrag af kapitalafkast * Det overførte beløb fra indskudskonto til mellemregningskonto
Kapitalafkastgrundlaget primo

Det er ligegyldigt, hvor stor en del af overskuddet der stammer fra den afståede virksomhed eller den tilbageblevne virksomhed i forhold til opsparing af overskud i afståelsesåret.⁶⁰ Det beløb, der højst kan opspares, er yderligere begrænset af de faktiske hævnings samt reglen i VSL § 4, som fastlægger, at kapitalafkast af finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved varesalg og tjenesteydelser i forbindelse hermed, ikke kan opspares.⁶¹

6.2.5. Eksempel med tal

Jeg vil i det følgende eksempel vise, hvorledes beløbene fra de forrige to afsnit beregnes. Dette gøres, for at vise, hvilke tal, der skal tages udgangspunkt i.

Den skattepligtige ejer to virksomheder, virksomhed 1 og virksomhed 2

Primo oplysninger:	i kr.
Indskudskonto pr. 31. dec. 2009	500.000
Kapitalafkastgrundlag pr. 31. dec. 2009	900.000
Konto for opsparet overskud i 2004 (virksomhedsskat 30 %)	200.000

Virksomhed 1 afstås pr. 1. marts 2010, og det kontante nettovederlag udgør 580.000 kr.

Virksomhedernes samlede resultat for 2010 er på 450.000 kr.

Det kontante nettovederlag (580.000 kr.) overføres til mellemregningskontoen, jf. VSL § 15 a, stk. 1.

Beskatningen af opsparet overskud pr. 31. dec. 2009 og hertil svarende virksomhedsskat, jf. VSL § 15 a, stk. 2:

Den del af konto for opsparet overskud, der kan henføres til den afståede virksomhed: $200.000 \times (580.000/900.000)$	128.889
Med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat: $30/70 \times 128.889$	55.238
i alt	184.127

Den maksimale opsparing for indkomståret 2010, jf. VSL § 15 a, stk.2:

Virksomhedsresultat	450.000
Den del af det samlede overskud, som kan henføres til den afståede virksomhed $450.000 \times (580.000/900.000)$	290.000

⁶⁰ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 299

⁶¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.5

Maksimalt til opsparing (før virksomhedsskat)**160.000**

6.3. Delvist ophør

Efter VSL § 15 a, stk. 3, så finder reglerne i stk. 1 og 2 også anvendelse i forbindelse med delvist virksomhedsophør af en eller flere virksomheder, da den del af kapitalafkastgrundlaget, der efter forholdet mellem værdien af aktiverne i den ophørte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen kan henføres til den ophørte virksomhed, anvendes i stedet for det kontante nettovederlag.⁶² Dermed har den skattepligtige i denne situation også mulighed for at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Dermed forsøger loven at sidestille ophørssituationen med en afståelse.

Det er ved delvis ophør også vigtigt, at der ligesom ved delvis afståelse er tale om selvstændige virksomheder under samme virksomhedsordning og ikke blot en del af en samlet virksomhed.

Ved delvist virksomhedsophør foreligger der derfor ikke noget vederlag for den ophørte virksomhed, og der kan derfor ikke opgøres et kontant nettovederlag. I stedet gives der mulighed for at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen svarende til den del af kapitalafkastgrundlaget, der vedrører den ophørte virksomhed. Dette beløb beregnes ud fra kapitalafkastgrundlaget ultimo året forud for ophørsåret. Der skal ved beregningen ses bort fra finansielle aktiver.⁶³ Formlen til, hvor stor en del af det opsparede overskud, der skal hæves til beskatning ved ophør, ser således ud:

$$\frac{\text{Opsparat overskud primo} * \text{Kapitalafkastgrundlaget vedr. ophørt virksomhed ultimo året før salgsåret}}{\text{Kapitalafkastgrundlaget ultimo året før ophørsåret}}$$

6.4. Delkonklusion

Ved delvis afståelse af en eller flere virksomheder under den samme virksomhedsordning vil afståelse som udgangspunkt blive behandlet efter hovedreglen i VSL § 15, stk. 3. Herefter vil salgssummen skulle indgå i virksomhedsordningen og skattepligtigt overskud, der stammer fra afståelsen, vil blive beskattet som alt andet skattepligtigt overskud under virksomhedsordningen. Dermed vil der ikke ske nogen regulering af opsparat overskud eller indestående på indskudskonto.

Det er ikke muligt for den skattepligtige at ophøre med at anvende virksomhedsordningen på det tidspunkt, hvor der sker delvis afståelse i løbet af et indkomstår. Det er dog muligt at udtræde af virksomhedsordningen med virkningen for hele det indkomstår, hvor den delvise afståelse finder sted. I dette tilfælde vil salgssummen ikke indgå i virksomhedsordningen. Den skattepligtige kan også vælge at fortsætte med at anvende virksomhedsordningen for det indkomstår, hvor en delvis afståelse finder sted. I dette tilfælde skal salgssummen indgå i virksomhedsordningen.

Der findes i VSL § 15 a et alternativ for den skattepligtige. Her er det muligt at overføre et beløb svarende til det kontante nettovederlag fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om

⁶² Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 293

⁶³ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 300

hæverækkefølgen. Dette beløb kommer til at indgå i den personlige indkomst, da beløbet fra indskudskontoen allerede er beskattet. Derfor skal der ske en forholdsmæssig beskatning af det opsparede overskud i forhold til det overførte beløb. Såfremt den skattepligtige overfører et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen, så begrænser det adgangen til opsparing i afståelsesåret, idet der så kun kan opspares et beløb svarende til virksomhedens skattepligtige overskud (overskuddet før fradrag af kapitalafkast) med fradrag af en forholdsmæssig del heraf.

Der gælder de samme regler ved delvis ophør, som ved delvis afståelse. Dermed er det også muligt for den skattepligtige at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Der er dog ikke noget kontant nettovederlag, hvorfor der i stedet benyttes den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget, som vedrører den ophørte virksomhed.

7. Ophør af skattepligt

Dette kapitel omhandler, hvad der sker, når den skattepligtige ikke længere har skattepligt til Danmark, når den skattepligtige har begrænset skattepligt til Danmark, og når der sker delvist ophør ved fraflytning. Der bliver taget udgangspunkt i reglerne i VSL § 15 c.

Det er en betingelse for at kunne anvende virksomhedsordningen, at en person, som driver selvstændig erhvervsvirksomhed, enten er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Personer, der er ubegrænset skattepligtige til Danmark, skal som hovedregel beskattes af indtægter i Danmark uanset, hvilket land de er indtjent i jf. Globalindkomstprincippet i SL § 4. Dermed kan en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark anvende virksomhedsordningen på alle sine virksomheder inklusiv de virksomheder, der er placeret i udlandet.

Reglerne i VSL § 15 c beskriver, hvordan den skattepligtige er stillet, såfremt denne ophører med at være ubegrænset skattepligtig til Danmark eller bliver hjemhørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Herudover er der forskellige regler, som skal benyttes alt efter, i hvilken grad den skattepligtiges skattepligt til Danmark ophører. Den skattepligtige kan eksempelvis flytte til udlandet og stadig være skattepligtig til Danmark som følge af, at den skattepligtige har en virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Reglerne i VSL § 15 c, stk. 2 beskriver, hvad der sker, når den skattepligtige ophører med at være begrænset skattepligtig til Danmark.

7.1. Ophør af ubegrænset skattepligt

Af VSL § 1 fremgår det, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dette indebærer, at både ubegrænset skattepligtige personer efter KSL § 1 og begrænset skattepligtige personer efter KSL § 2 kan anvende virksomhedsordningen.⁶⁴

Når en fysisk persons skattepligt ophører efter KSL § 1, eller den skattepligtige bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale, er udgangspunktet, at indestående på konto for opsparet overskud med hertil svarende virksomhedsskat efter reglerne i VSL § 10, stk. 3 skal medregnes til den personlige indkomst for det indkomstår, hvor skattepligten ophører, eller det skattemæssige hjemsted flyttes.⁶⁵

Som udgangspunkt sker der efterbeskatning af opsparet overskud, når en fysisk persons skattepligt til Danmark ophører, og denne person har anvendt virksomhedsskatteordningen forud for skattepligtsophøret. Efterbeskatningen af konto for opsparet overskud kan dog undgås, såfremt den skattepligtige efter ophør af ubegrænset skattepligt fortsat er begrænset skattepligtig efter KSL § 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet jf. VSL § 15 c, stk. 1, 2. pkt. Her er det stadig en

⁶⁴ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 432

⁶⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.9

forudsætning for at undgå efterbeskatning, at virksomhedsordningen anvendes på en virksomhed, som personen er begrænset skattepligtig af i Danmark efter ophøret med den ubegrænsede skattepligt.⁶⁶

I artiklen "Virksomhedsordningen og ophør af skattepligt til Danmark"⁶⁷ stiller Susanne Pedersen spørgsmålstegn ved, om enhver form for erhvervmæssig virksomhed i Danmark kan føre til, at man kan undgå efterbeskatning af opsparet overskud. Hun mener, at undtagelsen til efterbeskatning efter VSL § 15, stk. 1, 2. pkt. forudsætter, at man bliver begrænset skattepligtig efter reglerne i KSL § 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet. Det vil sige, at man bliver skattepligtig efter reglen i KSL § 2, stk. 1, litra d.⁶⁸ Hun påpeger også, at udlejning af fast ejendom bliver set som værende selvstændig erhvervmæssig virksomhed, og at både ubegrænsede og begrænsede skattepligtige kan anvende virksomhedsordningen på udlejningsvirksomheden efter VSL § 1, og at hjemlen til beskatning af indkomsten fra en udlejningsejendom i tilfælde af, at den skattepligtige kun er begrænset skattepligtig til Danmark, er i KSL § 2, stk. 1, litra e.⁶⁹ Problemstillingen er derfor ifølge Susanne Pedersen, at en person, der bliver begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, punkt 4 (fast driftssted), undgår efterbeskatning af opsparet overskud, mens en person, der bliver begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, punkt 5 (udlejning af fast ejendom), vil blive efterbeskattet af opsparet overskud.

Susanne Pedersen kommer frem til, at efterbeskatningen af opsparet overskud i forbindelse med ophør af skattepligt efter KSL § 1 kun kan undgås i de situationer, hvor en udlejningsvirksomhed med fast ejendom opfylder betingelsen for at udgøre et fast driftssted. Når betingelsen om et fast driftssted ikke bliver opfyldt, vil der ske efterbeskatning af konto for opsparet overskud, selvom skatteyderen fortsætter sin udlejningsvirksomhed med fast ejendom i Danmark efter ophør med skattepligt efter KSL § 1.⁷⁰

I LSR⁷¹ stadfæster landsskatteretten, at en klager efter sin udrejse fra Danmark, hvor hendes fulde skattepligt til Danmark ophørte, ikke drev virksomhed med fast driftssted her i landet af en udlejningsvirksomhed. Dette medførte, at konto for opsparet overskud skulle efterbeskattes efter reglerne i VSL § 15 c. Sagen var den, at klageren flyttede til Frankrig den 29. september 2007, hvorefter klageren kun var begrænset skattepligtig af en ejendom (klagerens bolig, som var sat til salg) og fra den 15. oktober 2007 endvidere af en ejendom, som hun lejede ud til sin søn. Det var ingen af de to ejendomme, som udgjorde et fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2. Dermed bliver reglerne i VSL § 15 c, stk. 1, 2. pkt. bekræftet, og jeg kan tilslutte med Susanne Pedersens argumenter.

⁶⁶ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 434-435

⁶⁷ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 435

⁶⁸ Nu KSL § 2, stk. 1, punkt 4.

⁶⁹ Nu KSL § 2, stk. 1, punkt 5.

⁷⁰ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 439

⁷¹ LSR af 28/4-11, Journalnr. 09-02993

7.2. Ophør af ubegrænset skattepligt ved selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet

En skattepligtig person, som er ubegrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, kan som tidligere nævnt godt anvende virksomhedsordningen på selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet, såfremt betingelserne for anvendelse af virksomhedsordningen bliver opfyldt. Indkomsten fra den udenlandske virksomhed bliver medregnet til den skattepligtiges danske indkomstopgørelse som følge af Globalindkomst princippet i SL § 4. I dette afsnit behandles, hvad der sker, når den ubegrænsede skattepligt til Danmark ophører efter KSL § 1, og den skattepligtige derfor ikke er berettiget til at anvende virksomhedsordningen på virksomheder i udlandet.

Såfremt skattepligten til Danmark ophører efter KSL § 1, eller den skattepligtige bliver anset for hjemhørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, så har Danmark som hovedregel ikke længere hjemmel til at beskatte indkomsten fra en virksomhed, der er beliggende i udlandet. Dette medfører, at konto for opsparet overskud i en selvstændig erhvervsvirksomhed beliggende i udlandet skal efterbeskattes.

For en skattepligtig person, der forud for skattepligtsophøret eller hjemstedflytningen kun har haft erhvervsvirksomhed i udlandet og anvendt virksomhedsskatteordningen, skal indestående på konto for opsparet overskud med den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i det indkomstår, hvor skattepligtsophøret eller hjemstedsflytningen finder sted, jf. VSL § 15 c, stk. 1, 1. pkt.⁷²

7.3. Ophør af begrænset skattepligt

Dette afsnit handler om, hvad der sker, såfremt man som begrænset skattepligtig til Danmark har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark og anvendt virksomhedsordningen på denne virksomhed, og den begrænsede skattepligt efter KSL § 2 med hensyn til fast driftssted ophører.

Efter VSL § 15 c, stk. 2, så finder VSL § 15 c, stk. 1, 1. pkt. anvendelse, såfremt skattepligten efter KSL § 2 med hensyn til fast driftssted ophører. Dette indebærer, som tidligere nævnt i afsnit 7.2. "Ophør af ubegrænset skattepligt ved selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet", at opsparet overskud med den hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst for det indkomstår, hvor skattepligten ophører.⁷³

Der bliver i loven ikke taget stilling til, om virksomhedsordningen kan videreføres uden efterbeskatning, såfremt den begrænsede skattepligt ophører som følge af, at den pågældende person i stedet bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark. Susanne Pedersen anfører i artiklen "Virksomhedsordningen og ophør af skattepligt til Danmark"⁷⁴, at det kan argumenteres for, at retsstillingen i denne situation bør være på samme måde, som hvis en person går fra at være ubegrænset skattepligtig til Danmark til at være begrænset skattepligtig efter VSL § 15 c, stk. 1, 2. pkt. Den skattepligtige vil i dette tilfælde kunne

⁷² Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 441

⁷³ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.9

⁷⁴ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 444

gå fra at være begrænset skattepligtig til at være ubegrænset skattepligtig til Danmark i henhold til KSL § 1 og undgå efterbeskatning af konto for opsparet overskud, såfremt den skattepligtige fortsætter sin erhvervs mæssige virksomhed i Danmark efter indtræden af den ubegrænsede skattepligt og under forudsætning af, at den skattepligtige fortsætter med at anvende virksomhedsordningen på virksomheden.⁷⁵ Det samme kan udledes af "Virksomhedsskatteoven med kommentarer"⁷⁶ af Jakob Mosegaard Larsen. Jeg tilslutter mig denne argumentation, da det er logisk, at virksomhedsordningen kan videreføres, når en skattepligtig går fra at være begrænset skattepligtig til at være ubegrænset skattepligtig.

7.4. Delvis ophør ved fraflytning fra Danmark

Reglerne i VSL § 15 c, stk. 1, 3.-5. pkt. åbner mulighed for, at skattepligtige, der har anvendt virksomhedsordningen på både virksomhed i Danmark og virksomhed i udlandet i forbindelse med ophør af skattepligt efter KSL § 1 eller flytning af skattemæssigt hjemsted, ophører med at være skattepligtig her i Danmark af en virksomhed i udlandet, kan anvende reglerne i VSL § 15 a, stk. 1 og 2. VSL § 15 a, stk. 3, finder ligeledes anvendelse i de tilfælde, hvor den skattepligtige ophører med at drive én af flere virksomheder uden, at virksomheden afstås.

Dermed er det muligt for den skattepligtige at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen, jf. VSL § 15 a, stk. 1. Overførslen kan højst udgøre et beløb svarende til den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret, der efter forholdet mellem værdien af aktiverne i den udenlandske virksomhed ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen kan henføres til den udenlandske virksomhed. Der skal ved beregningen af den forholdsmæssige andel ses bort fra finansielle aktiver.⁷⁷

Hvis den skattepligtige vælger at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen efter VSL § 15 a, stk. 1, så skal den skattepligtige efter VSL § 15 a, stk. 2 for samme indkomstår medregne en forholdsmæssig del af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst efter VSL § 10, stk. 3. Den forholdsmæssige del skal beregnes efter forholdet mellem det overførte beløb og kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret. De tidligst opsparede overskud skal anses for at være overført først, jf. **SKM.2009.197.LSR.**⁷⁸ Se også afsnit 6.2.3. "Beskatning af opsparet overskud".

Det beløb, som den skattepligtige højst kan opspare i ophørsåret, svarer til virksomhedens skattepligtige overskud med fradrag af en forholdsmæssig del heraf. Denne del beregnes på samme måde som den ovenstående forholdsmæssige del.

⁷⁵ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 444

⁷⁶ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 310 - 311

⁷⁷ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 308

⁷⁸ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.9

Den skattepligtige skal med henvisning til VSL § 15 a, stk. 1 kun efterbeskattes af den del af det opsparede overskud, som kan henføres til den udenlandske virksomhed, som ikke længere kan beskattes i Danmark. Såfremt den udenlandske virksomhed bliver anset for at være en underafdeling af et fast driftssted i Danmark, kan virksomhedsordningen videreføres på det faste driftssted omfattende det faste driftssted i udlandet.⁷⁹

7.5. Delkonklusion

Ved ophør af skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted i medhør af en dobbeltbeskatningsaftale beskattes konto for opsparet overskud i ophørsåret efter VSL § 15 c. I de tilfælde, hvor vedkommende stadig er skattepligtig med hensyn til virksomhed med fast driftssted i Danmark udskydes ophørsbeskatningen, indtil skattepligten ophører forudsat, at virksomhedsordningen fortsat anvendes.

I de tilfælde, hvor skattepligten til Danmark ophører efter KSL § 1, eller der sker flytning af hjemsted i medhør til en dobbeltbeskatningsaftale, har Danmark som hovedregel ikke længere hjemmel til at beskatte indkomsten fra virksomhed beliggende i udlandet. Derfor skal en person, der forud for skattepligtsophøret eller hjemstedsflytningen kun har haft erhvervsvirksomhed i udlandet og anvendt virksomhedsordningen ligeledes beskattes af indestående på konto for opsparet overskud i ophørsåret efter VSL § 15 c.

Der vil ligeledes ske beskatning af konto for opsparet overskud i ophørsåret, såfremt skattepligten efter KSL § 2 vedrørende fast driftssted ophører. Virksomhedsordningen kan dog videreføres uden efterbeskatning, såfremt den begrænsede skattepligt ophører som følge af, at den pågældende person i stedet bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark.

Når en person, der tidligere har været ubegrænset skattepligtig til Danmark, hidtil har anvendt virksomhedsordningen på virksomheder i udlandet, og disse virksomheder ikke længere er skattepligtige til Danmark, kan reglerne om delvist ophør anvendes.

⁷⁹ Festskrift til Ole Bjørn: Susanne Pedersen, side 442

8. Succession

En vigtig overvejelse for mange virksomhedsejere i forbindelse med en afståelse er, om en ny ejer vil videreføre virksomheden efter samme koncept som hidtil. I forlængelse heraf kan det derfor være fordelagtigt at overdrage virksomheden til en person, der har været aktiv i virksomheden i mange år. Dette kan enten være et familiemedlem, en nær medarbejder eller en tidligere ejer. Betingelserne for at overdrage en personligt ejet virksomhed i levende live med skattemæssig succession til den ovennævnte personkreds findes i KSL § 33 C. En overdragelse efter bestemmelserne heri udløser ikke afståelsesbeskatning hos overdrageren, som det ellers ville være tilfældet ved en afståelse.

8.1. Successionsbegrebet

Skattemæssig succession indebærer, at et skatterelevant aktiv overdrages fra et skattesubjekt til et andet skattesubjekt, uden den oprindelige ejer skal opgøre sin skattemæssige avance på sædvanlig vis. Erhververen indtræder i en forpligtelse til at lade sig beskatte med udgangspunkt i den oprindelige ejers anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.⁸⁰ Den udskudte skat, der påhviler de overdragende aktiver, skal ikke betales i forbindelse med overdragelsen, men bliver i stedet udskudt indtil det tidspunkt, hvor erhververen afstår aktiverne i den personlige ejede virksomhed uden skattemæssig succession.

Når en overdragelse er sket efter reglerne om skattemæssig succession, er det ikke ensbetydende med, at der er taget stilling til, hvordan vederlaget skal erlægges. Virksomhedsoverdragelsen kan enten ske mod fuldt vederlag, ved arv/gave eller ved en kombination af de to muligheder.

8.2. Betingelserne i KSL § 33 C

KSL § 33 C kan finde anvendelse ved overdragelser i levende live, og KSL § 33 C giver den skattepligtige mulighed for at overdrage en personlig drevet virksomhed eller en andel heraf med succession til en nærmere afgrænset personkreds, jf. afsnit 8.3. "Personkredsen": Det er i forlængelse heraf relevant at se på, hvorledes virksomhedsbegrebet skal fortolkes i relation til KSL § 33 C, og hvordan en overdragelse defineres i forbindelse med reglerne i KSL § 33 C.

8.2.1. Virksomhedsbegrebet

Der skal være tale om en personligt drevet virksomhed. Dette er på grund af, at bestemmelsen kun omfatter overdragelser mellem personer jf. KSL § 33 C, stk. 1. En virksomhed i selskabsform vil derfor være omfattet af reglerne i ABL.

Der er i skatteretten fast antaget, at der eksisterer et skatteretligt virksomhedsbegreb, der skal fortolkes ens ligegyldigt, hvor i skattelovgivningen det anvendes. Begrebet dækker over, hvad der forstås ved

⁸⁰ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 104

selvstændig erhvervsvirksomhed.⁸¹ Dette kan ses beskrevet i afsnit 4.3.1. "Selvstændig erhvervsvirksomhed". Det kan dog diskuteres, om dette begreb kan anvendes i forbindelse med reglerne i KSL § 33 C, da der her ikke står noget om, at det skal være selvstændig erhvervsvirksomhed. Det skal blot være en personligt drevet virksomhed. I **Tfs.2002.371.LR** har ligningsrådet givet bindende svar i forbindelse med en overdragelse af en vindmølle, der skattemæssigt blev anset for privat benyttet. Her nægtede ligningsrådet en overdragelse med succession med den begrundelse, at vindmøllen som følge af den private benyttelse ikke udgjorde en virksomhed i forhold til KSL § 33 C. Dette leder hen imod, at det udelukkende er erhvervsvirksomhed, som er omfattet af KSL § 33 C. Derfor vil KSL § 33 C kunne anvendes i de tilfælde, hvor der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed.⁸²

8.2.2. Virksomhedsoverdragelse

En anden betingelse for, at KSL § 33 C kan finde anvendelse, er, at der skal foreligge en overdragelse af en virksomhed eller en andel heraf i levende live. Det overtagne skal i relation til KSL § 33 C udgøre en hel virksomhed eller en ideel andel heraf, derfor kan overdragelser af enkelt aktiver ikke være omfattet af KSL § 33 C, medmindre aktivet udgør en virksomhed.⁸³

Der kan være praktiske fordele ved blot at overtage en ideel andel af en virksomhed med succession i tilfælde, hvor erhververen ikke har den fornødne kapital til at overtage hele virksomheden på en gang eller i tilfælde af, at ejeren af virksomheden gerne vil overdrage virksomheden til erhververen over en årrække.

Såfremt der foretages en overdragelse af samtlige erhvervsmæssige aktiver udgør overdragelsen klart en virksomhedsoverdragelse, men såfremt der kun sker en overdragelse af nogle af de erhvervsmæssige aktiver, så kan der opstå tvivl vedrørende, om de overtagne aktiver udgør en virksomhedsoverdragelse. Det må i denne forbindelse have betydning, om de overtagne aktiver i sig selv kan udgøre grundlaget for en virksomhed for erhververen. Derudover kan det tilsvarende tillægges betydning, om overdrageren på baggrund af de beholdte aktiver kan fortsætte med den hidtidige virksomhed. Disse to forhold havde betydning i **Tfs.2000.661.VL**, hvor en far overdrog samtlige salgs- og jordbeholdninger til sin søn i henhold til KSL § 33 C. Herudover bortforpagtede faderen samtidigt med overdragelsen sine to landbrugsejendomme og maskinparken til sønnen. Skattemyndighederne fandt, at overdragelsen af salgs- og jordbeholdninger ikke kunne betragtes som en overdragelse af en ideel andel af virksomheden, men derimod en overdragelse af enkeltstående aktiver, som ikke var omfattet af KSL § 33 C. Landsretten fandt dog, at overdragelsen af salgs- og jordbeholdningerne i kombination med forpagtningsforholdene udgjorde en virksomhedsoverdragelse, der var omfattet af KSL § 33 C. Landsretten lagde vægt på, at sønnen drev virksomhed på grundlag af aftaler indgået med dennes far, hvis virksomhed måtte anses for at være ophørt.⁸⁴

⁸¹ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 143

⁸² Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 145

⁸³ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 148

⁸⁴ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 148-149

8.2.3. Krav til erhververens skattepligt til Danmark

Erhververen ved en succession overtager indirekte en forpligtelse til at betale avanceskat ved en senere afståelse, både af den avance han har konstateret i sin egen ejertid, men også af avance fra den tidligere ejers tid. Derfor er der indsat begrænsninger, når erhververen ikke er fuld skattepligtig til Danmark eller som følge af en dobbeltbeskatningsaftale må anses for hjemmehørende i en fremmed stat.

Der er i KSL § 33 C, stk. 9-11 indsat bestemmelser, der har til formål at forhindre, at beskatning i Danmark kan undgås. Dette gøres ved at se på, om overdragelsen sker til personer, der er fuldt skattepligtige, eller om overdragelsen sker til begrænset skattepligtige personer.

Reglerne for succession kan efter KSL § 33 C, stk. 9 ikke anvendes af en erhverver, der ikke er fuld skattepligtig til Danmark, medmindre aktiverne indgår i en virksomhed, som erhververen er skattepligtig af efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4 (fast driftssted) eller 5 (udlejning af fast ejendom). For begrænsede skattepligtige personer forudsætter successionen derfor, at aktiverne indgår i en virksomhed med fast driftssted i Danmark eller vedrører fast ejendom i Danmark. Det betyder, at overdragelse kan ske til begrænset skattepligtige personer, men at der kun kan ske beskatning af de aktiver, der efter overdragelsen fortsat er underlagt beskatning i Danmark.⁸⁵

Efter KSL § 33 C, stk. 10, kan der kun succederes i aktiver, der indgår i en virksomhed, som Danmark har beskatningsretten til i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale. Dette betyder, at KSL § 33 C kan benyttes på virksomheder beliggende i Danmark, filialer med fast driftssted her i landet og fast ejendom, der er beliggende i Danmark. Der er en undtagelse til dette i KSL § 33 C, stk. 11. Denne bestemmelse siger, at reglerne ikke finder anvendelse ved skibe og luftfartøjer. Derved vil det ikke være muligt for en erhverver, der ikke er fuld skattepligtig til Danmark eller efter en dobbeltbeskatningsaftale hjemmehørende i en fremmed stat, at kunne succedere i skibe og luftfartøjer, uanset om de tilhører en virksomhed med fast driftssted her i landet.

8.2.4. Anmeldelse til skat

Det er parterne, der afgør, om der skal ske en overdragelse med succession. Beslutningen om, der skal ske succession eller ej, behøver ikke at fremgå af overdragelsesaftalen. Det mest naturlige vil dog være at træffe beslutningen i forbindelse med udarbejdelsen af overdragelsesaftalen.⁸⁶ Beslutning om succession skal senest meddeles til myndighederne i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for overdrageren for det indkomstår, hvori overdragelsen er sket, jf. KSL § 33 C, stk. 7.

Såfremt parterne har valgt at overdrage med succession, og myndighederne herefter ændrer værdiansættelsen i forbindelse med beregningen af skat eller afgift af en eventuel gave, så har parterne i følge KSL § 33 C, stk. 8 mulighed for inden for tre måneder at meddele myndighederne, at de har truffet en anden beslutning med hensyn til overdragelse med succession. Heraf kan udledes, at der kun er mulighed for at ændre beslutningen om succession, såfremt der foreligger en gave. Det kan både

⁸⁵ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 158-159

⁸⁶ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 165

være ved en aftalt gave eller i tilfælde af, at ændringen i værdiansættelsen fører til, at der foreligger en gave, idet parterne havde aftalt, at overdragelsen skulle ske mod fuldt vederlag.⁸⁷

8.3. Personkredsen

Det fremgår af KSL § 33 C, hvilke personer der kan ske overdragelse til. I forhold til anvendelsesområdet for KSL, skal overdrageren være en fysisk person, der enten er fuld skattepligtig til Danmark efter KSL § 1 eller begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 2.

Det er muligt at overdrage personligt drevet virksomhed med succession til overdragerens ægtefælle efter KSL § 26 A, stk. 2.

Efter KSL § 33 C, stk. 1 er det muligt i levende live at overdrage en erhvervsvirksomhed, en af flere virksomheder eller en andel af en eller flere virksomheder til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Det samme er gældende ved adoptivforhold og stedbørn.

Det er ligeledes muligt at overdrage en erhvervsvirksomhed til nære medarbejdere, jf. KSL § 33 C, stk. 12 og til en tidligere ejer efter KSL § 33 C, stk. 13. Succession til en nær medarbejder eller til en tidligere ejer kræver, at visse betingelser bliver opfyldt.

Bestemmelserne for, hvem der kan overdrages til med succession er udtømmende, det vil sige, at der ikke kan ske overdragelse med succession til andre personer end de ovenstående personer.

8.3.1. Familie

Overdragelse af en personlig ejet virksomhed til en ægtefælle er ikke omfattet af reglerne i KSL § 33 C, stk. 1, men af bestemmelserne i KSL §§ 25 A og 26 B om indkomstopgørelse for ægtefæller. Efter disse bestemmelser er det i princippet ligegyldigt, hvem af ægtefællerne der ejer virksomheden. Dette skyldes, at indkomster beskattes hos den ægtefælle, der driver eller i overvejende grad driver virksomheden. Hvis ægtefællerne vil overdrage erhvervs-mæssige aktiver mellem hinanden, skal overdragelsen behandles efter KSL § 26 A, stk. 2, der kræver tvungen succession.⁸⁸ For at benytte bestemmelserne for ægtefæller er det et krav, at ægtefællerne tilhører den samme husstand. Ægtefællerne må heller ikke være separeret eller skilt. I den forbindelse er det ligegyldigt, om de fortsat tilhører den samme husstand. En midlertidig adskillelse på grund af eksempelvis arbejde medfører ikke, at ægtefællerne bliver anset for ikke at være samlevende.

Det har ikke tidligere været muligt at overdrage virksomhed med succession til en samlever, men det er blevet muligt efter, at der er sket en ændring af KSL § 33 C, stk. 1 ved lov nr. 532 af 17. juni 2008. I den forbindelse er der indføjet krav om, at samleveren på overdragelsestidspunktet skal opfylde betingelserne i BAL § 22, stk. 1, litra d. Hermed skal samleveren have haft fælles bopæl med overdrageren de sidste 2 år. Herudover anses en person, der tidligere har haft fælles bopæl med

⁸⁷ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 166

⁸⁸ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 153-155

overdrageren i en sammenhængende periode på mindst 2 år for at være samlever, når den fælles bopæl er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder ældrebolig.

Det er også muligt at succedere efter KSL § 33 C ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed til børn, børnebørn, søskendes børn og søskendes børnebørn, jf. KSL § 33 C, stk. 1, det samme er gældende for adoptivforhold og stedbørn. Hermed er det muligt at foretage overdragelser i nedadgående retning eksempelvis fra forældre til børn. Overdragelser i opadgående retning eksempelvis fra børn til forældre er som udgangspunkt ikke omfattet af reglerne i KSL § 33 C, med mindre de kan sidestilles med nære medarbejdere, og derfor vil være omfattet af KSL § 33 C, stk. 12.⁸⁹

Det er som udgangspunkt heller ikke muligt at foretage en overdragelse af en personlig ejet virksomhed med succession til et svigerbarn eller en svoger/svigerinde. Heller ikke selv om denne person vil være bedre egnet til at drive virksomheden. Det vil dog være muligt at foretage et indirekte generationsskifte med succession efter KSL § 33 C. Det kan gøres ved at foretage generationsskiftet over to omgange. Først kan den forælder, der ejer virksomheden overdrage denne med succession til sit barn efter reglerne i KSL § 33 C, stk. 1. Herefter kan barnet så overdrage virksomheden videre til sin ægtefælle efter KSL § 26 A, stk. 2.

8.3.2. Nær medarbejder

KSL § 33 C, stk. 12 indeholder reglerne om overdragelse af en personlig ejet virksomhed med succession til nære medarbejdere. En nær medarbejder er jf. KSL § 33 C, stk. 12 en person, der indenfor de sidste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. Ved afgørelsen om en medarbejder er fuldtidsbeskæftiget i virksomheden lægges vægt på, om ansættelsen har et sådant omfang, at der betales ATP-bidrag som en fuldtidsbeskæftiget, hvilket svarer til 117 timer om ugen.⁹⁰ Dette kan ses i **SKM.2009.411.SR**, hvor Skatterådet bekræftede, at beskæftigelseskravet på mindst 3 års fuldtidsbeskæftigelse i KSL § 33 C, stk. 12, skal beregnes efter ATP-normen for, hvad en fuldtidsbeskæftigelse udgør, og at kravet herefter er opfyldt efter 117 timer om måneden i 3 år svarende til 4.212 timer. Skatterådet bekræftede endvidere, at ferie med løn og øvrige fridage samt dokumenteret overarbejde indgår i beregningen af beskæftigelseskravet.

Det er ikke længere et krav, at den pågældende medarbejder er beskæftiget i virksomheden på overdragelsestidspunktet.⁹¹

Er medarbejderen ikke omfattet af ATP ordningen, så skal der præsteres et arbejde i samme omfang.⁹² Beskæftigelseskravet skal opfyldes i den overdragne virksomhed, og derfor kan beskæftigelse i en anden af overdragerens virksomheder ikke medregnes som beskæftigelse efter KSL § 33 C, stk. 12. I de tilfælde, hvor overdrageren har drevet en række virksomheder i samme branche, og overdrager én af disse til en medarbejder, kan der opstå tvivl, om medarbejderen er ansat i den overdragne virksomhed. Såfremt virksomhederne har været drevet med fælles ledelse og regnskab må det antages, at der foreligger én

⁸⁹ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 155

⁹⁰ ATP satser 2009-2011

⁹¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

⁹² Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 156

samlet virksomhed, og det vil derfor være uden betydning, hvor medarbejderen har været beskæftiget. Har virksomhederne været adskilt eksempelvis med hver deres regnskab, er det mere usikkert, om medarbejderen kan opfylde beskæftigelseskravet i KSL § 33 C, stk. 12.⁹³

I **SKM.2010.589.SR**, ville en fysioterapeut sælge sin virksomhed til en selvstændig indlejer. Indlejerens var ligeledes fysioterapeut og afregnede fast 35 % af omsætningen til indehaveren, ligesom han selv fakturerede kunder og modtog tilskud fra sygesikringen. Skatterådet fandt i dette tilfælde, at der var tale om to selvstændige virksomheder, og at overdragelsen ikke kunne ske med succession efter reglerne i KSL § 33 C, stk. 12.

Reglerne i KSL § 33 C finder også anvendelse ved en overdragelse af en andel af virksomheden til en tidligere medarbejder. Dette kan ske, når ejeren af den personligt ejet virksomhed over flere omgange overdrager en andel af virksomheden og dermed gør det muligt at lave et mere glidende generationsskifte. Når medarbejderen har overtaget en andel af virksomheden kan vedkommende ikke længere anses for at være en medarbejder i virksomheden, da den tidligere medarbejder vil blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende for så vidt angår den overtagne del af den samlede virksomhed. Hertil er det en betingelse, at overdragelsen sker senest 5 år efter, at den tidligere medarbejder første gang erhvervede en andel af virksomheden, og den tidligere medarbejder inden for de seneste 5 år forud for den første erhvervelse af en andel af virksomheden var beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden.⁹⁴ Reglerne i KSL § 33 C, stk. 12 gør det derfor muligt at overdrage de resterende dele af virksomheden med succession, når en tidligere medarbejder på et tidligere tidspunkt er inddraget i ejerkredsen med det formål, at denne efterfølgende skal erhverve den resterende andel af virksomheden.

8.3.3. Tidligere ejer

KSL § 33 C, stk. 13 er indsat i lov nr. 532 af 17. juni 2008, og det er med virkning fra den 1. januar 2009 blevet muligt for en tidligere ejer at indtræde i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse af en erhvervsvirksomhed, én af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder. Det er en betingelse, at overdragelsen sker inden for de første 5 år efter, at overdrageren har erhvervet virksomheden eller andelen heraf. Ligeledes er det en betingelse, at overdrageren erhvervede virksomheden af den tidligere ejer, og at overdrageren indtrådte i dennes skattemæssige stilling.

En overdragelse til en tidligere ejer kan være relevant i de tilfælde, hvor erhververen bliver alvorligt syg eller lignende, og det derfor kan være mere hensigtsmæssigt, at virksomheden bliver tilbageoverdraget til den tidligere ejer. Reglerne i KSL § 33 C, stk. 13 kan også anvendes som et værktøj, hvor den yngre generations kan få mulighed for at afprøve evnerne som ejer og leder af en virksomhed.

⁹³ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 157

⁹⁴ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

8.4 Genstanden for succession

Succession kan efter KSL § 33 C ske ved overdragelse af en hel virksomhed, én af flere virksomheder og ved overdragelse af en andel af en virksomhed, som i sig selv kan udgøre en selvstændig virksomhed. Bestemmelserne i KSL § 33 omfatter som tidligere nævnt kun personer og overdragelser mellem disse. Derfor kan personlig ejet virksomheder benytte sig af reglerne, da de ikke er selvstændige skattesubjekter. Selskaber efter SEL § 1 kan derfor ikke anvende reglerne, da de er selvstændige skattesubjekter.⁹⁵

Der kan efter KSL § 33 C, stk. 1, 1. pkt. kun overdrages en hel virksomhed eller en ideel andel heraf med succession, derfor er en overdragelse af enkeltaktiver og aktiver anvendt til private formål ikke omfattet af bestemmelserne. De aktiver, som kan overdrages med succession kan både være fysiske og immaterielle aktiver. Det er ikke muligt at succedere i henlæggelser.

Som udgangspunkt kan alle skattepligtige aktiver, der er knyttet til en virksomhed, overdrages med succession. Der kan dog i visse tilfælde være undtagelser hertil i KSL § 33 C eller være opstillet yderligere betingelser.⁹⁶ Nogle af disse betingelser bliver beskrevet i de kommende afsnit.

8.4.1. Aktiver, der kan overdrages med succession

De aktiver, der kan overdrages samlet eller som en ideel anpart efter KSL § 33 C, 26 A, stk. 2 og 26 B, er de aktiver i virksomheden, hvor fortjenesten ellers ville være beskattet ved en virksomhedsafståelse. Der kan derfor ikke succederes i aktiver, hvor fortjeneste er undtaget for beskatning, eksempelvis ved et parcelhus.

I ligningsvejledningen nævnes der en række eksempler på virksomhedsaktiver, som kan overdrages med succession:⁹⁷

- Afskrivningsberettigede bygninger
- Maskiner, inventar og lignende driftsmidler
- Landbrugets husdyrbesætninger
- Fast ejendom, når overdrageren driver næring med køb og salg
- Fast ejendom, hvor avancen beskattes efter EBL, og som indgår i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, se nærmere nedenfor.
- Aktier og obligationer, når overdrageren driver næring med køb og salg
- Luftfartøjer
- Skibe
- Varelager, herunder landbrugets beholdninger

⁹⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

⁹⁶ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 171

⁹⁷ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

Det er valgfrit, om man vil anvende reglerne i KSL § 33 C. Parterne kan derfor selv beslutte, om de ønsker, at overdragelsen skal ske med succession forudsat, at betingelserne, som nævnt i afsnit 8.2. "Betingelserne i KSL § 33 C", er opfyldt. Beslutningen skal træffes samlet for de overdragne driftsmidler og et eventuelt varelager, mens succession i genvundne afskrivninger på bygninger kan træffes individuelt for hver enkelt bygning, da bygninger afskrives særskilt.⁹⁸ Dette skyldes, at driftsmidlerne indgår og afskrives på en samlet saldo efter AFL § 5, mens erhvervsmæssig benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning efter AFL § 14.

Såfremt overdragelsen af virksomheden sker successivt, så skal der træffes beslutning, om der i forhold til den overdragede andel for hvert aktiv skal ske succession eller ej. Valget af succession er uafhængigt af, om der ved tidligere overdragelser er blevet overdraget med succession. Såfremt en virksomhed er overdraget med succession, så kan erhververen godt kun have succederet i en del af et aktiv. Aktivet vil så fremstå som erhvervet på forskellige tidspunkter og til forskellige anskaffelsessummer. Hvis der sker overdragelse til flere erhververe, så kan overdrageren særskilt aftale om der skal ske succession eller ej med hver enkelt erhverver. Dermed kan overdragelserne både være skattefrie og skattepligtige for overdrageren.⁹⁹

8.4.1.1. Fast ejendom

Som udgangspunkt kan succession omfatte alle aktiver i en virksomhed, men for fast ejendom gælder det, at ejendommens erhvervsmæssige andel skal udgøre en andel på mere end 50 % for, at der kan succederes i hele ejendomsavancen, inklusive den ikke erhvervsmæssige andel. Såfremt den erhvervsmæssige andel er mindre end 50 %, kan der kun succederes i den del af ejendomsavancen, der svarer til den erhvervsmæssige andel af ejendommen. Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund, ff. KSL § 33 C, stk. 1, 3. og 4. pkt.¹⁰⁰

Tidligere har det ikke været muligt at succedere i blandet benyttede ejendomme, hvis de erhvervsmæssige andele udgjorde mindre end 50 % af ejendommen. Dette er dog blevet ændret ved lov nr. 532 af 17. juni 2008. Her er det blevet muligt at succedere i den erhvervsmæssige andel uanset andelens størrelse. Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. VURDL § 33, stk. 1 eller 7, anses ikke i relation til KSL § 33 C for erhvervsvirksomhed, jf. KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt.¹⁰¹

Efter KSL § 33 C, stk. 1, 7. pkt., så kan der kun succederes i genvundne afskrivninger efter AFL kap. 3, hvis erhververen succederer i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven på samme ejendom. Begrundelsen herfor er, at succession i genvundne afskrivninger, men ikke i ejendomsavance vil føre til dobbeltbeskatning.¹⁰² Efter EBL § 5, stk. 4 skal foretagne afskrivninger, der ikke er blevet beskattet som genvundne, fratrækkes den faste

⁹⁸ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 170

⁹⁹ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 171

¹⁰⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

¹⁰¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

¹⁰² Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 173-174

ejendoms anskaffelsessum ved opgørelsen af ejendomsavancen. Det betyder, at genvundne afskrivninger ikke beskattes, når erhververen succederer i dem, og at afskrivningerne skal fratrækkes ejendommens anskaffelsessum. Hvis erhververen senere sælger ejendommen uden succession, skal der foretages en samlet opgørelse af alle afskrivninger herunder de afskrivninger, hvori der er blevet succederet. Dermed opstår der dobbeltbeskatning af de afskrivninger, der er foretaget inden overdragelsen med succession, enten i form af nedsættelse af både overdragerens og erhververens anskaffelsessummer, eller fordi afskrivningerne både hidfører en nedsættelse af anskaffelsessummen og en beskatning som genvundne afskrivninger hos erhververen.¹⁰³

I den situation, hvor erhververen succederer i ejendomsavancen og ikke i de genvundne afskrivninger, er der ikke behov for samme sammenkædning. Det er derfor muligt at succedere i ejendomsavance uden, at dette medfører succession i genvundne afskrivninger. I disse tilfælde skal erhververen efter KSL § 33 C, stk. 2, 6. pkt. nedsætte anskaffelsessummen i ejendomsavanceopgørelsen med et beløb, der svarer til, hvad overdrageren skulle have nedsat anskaffelsessummen med, såfremt den faste ejendom var blevet solgt. På den måde sikres det, at den senere ejendomsavanceopgørelse er neutral i forhold til princippet i EBL § 5, stk. 4.¹⁰⁴ Det er ikke noget krav, at der sker succession i samtlige afskrivninger på den pågældende ejendom. Såfremt der sker succession i genvundne afskrivninger på én eller flere bygninger, så er det efter KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt. betinget af, at der sker succession i ejendomsavance på den pågældende ejendom. Det er også muligt at vælge, om der skal ske succession i genvundne afskrivninger for hver enkelt bygning forudsat, at der bliver succederet i ejendomsavancen.¹⁰⁵

8.4.2. Succession i konti efter VSL

Det er efter reglerne i KSL § 33 C, stk. 5, muligt for en erhverver at succedere i indestående på konto for opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen. Det er en forudsætning, at erhververen opfylder kravene i VSL afsnit 1.

Bestemmelsen i KSL § 33 C, stk. 5, 1. pkt. lyder således:

"Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb."

Denne formulering kan være vanskelig at forstå, da begreberne overdragelse og overtagelse bliver anvendt i samme sætning. En overdragelse foreligger i relation mellem parterne, når parterne har indgået en aftale om en overdragelse af et givent gode. Overtagelsen er det tidspunkt, hvor erhververen får rådighed over godet og kan oppebære afkastet heraf. I en virksomhedsoverdragelse vil overtagelsen derfor ofte foreligge efter overdragelsen.¹⁰⁶ I forhold til bestemmelsens ordlyd, er det overdragelsen, der skal ligge dagen efter udgangen af overdragerens indkomstår. Det vil sige, at aftaletidspunktet skal

¹⁰³ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

¹⁰⁴ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

¹⁰⁵ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 174

¹⁰⁶ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 181

ligge dagen efter udgangen af overdragerens indkomstår. På den måde vil eventuelle avancer på aktiver, hvori der ikke succederes, ikke påvirke indkomstopgørelsen og dermed indirekte konto for opsparet overskud for det foregående år.¹⁰⁷

Udover, at det er usikkert om selve overtagelsen skal ligge dagen efter udgangen af overdragerens indkomstår, vil det være hensigtsmæssigt i relation til virksomhedsordningen, idet overdrageren på dette tidspunkt ophører med at drive virksomhed. Det er dog muligt at træffe beslutningen om succession senere, jf. afsnit 8.2.4. "Anmeldelse til SKAT". Ofte vil parterne på aftaletidspunktet ikke kende størrelsen af konto for opsparet overskud, idet størrelsen beror på indkomstopgørelsen, der først bliver udarbejdet senere. Dermed kan det ofte være en fordel at afvente den endelige indkomstopgørelse, inden der træffes beslutning om succession i konto for opsparet overskud.¹⁰⁸

Såfremt der kun overdrages en del af en samlet virksomhed med succession, er det muligt at succedere i den del af indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til den forholdsmæssige del af den overdragne virksomhed. Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver, jf. KSL § 33 C, stk. 5.

Det er også det muligt at overdrage virksomheden til flere personer samtidigt, hvorefter erhververne kan overtage indestående på konto for opsparet overskud efter samme forhold, som de overtager virksomheden.

Reglerne om succession i konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen medfører, at de samme regler gælder ved overdragelse i levende live og ved død efter KSL § 33 C. Derved skal en overdrager ikke beskattes af sin fortjeneste ved overdragelsen, idet erhververen i stedet succederer i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsehensigt. Erhververen overtager derfor i princippet en udskudt skat, der svarer til den skattebesparelse, som overdrageren opnår.¹⁰⁹

Hensigten med reglerne er, at det at give mulighed for at overdrage virksomheden med et generationsskifte inden ejerens død.¹¹⁰ Dette kan ofte være hensigtsmæssigt i forhold til virksomhedens videre drift. Herudover giver det også mere fleksibilitet i forhold til, hvornår virksomheden skal overdrages, idet der ikke skal tages de samme skattemæssige hensyn som tidligere. På den måde kan ledelsesmæssige, forretningsmæssige og familiemæssige hensyn få en mere fremtrædende plads ved gennemførelsen af et generationsskifte.

Det er den samme personkreds, som har mulighed for at succedere i indestående på konto for opsparet overskud, som den personkreds, som i øvrigt er omfattet af reglerne i KSL § 33 C, se afsnit 8.3. "Personkredsen"

¹⁰⁷ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 181

¹⁰⁸ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 181-182

¹⁰⁹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G 2.15.1.11

¹¹⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G 2.15.1.11

Efter KSL § 33 C, stk. 7, skal erhververens indtræden i konto for opsøret overskud senest meddeles i forbindelse med indgivelse af overdragerens selvangivelse for det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted.

8.5. Overdragelse til ægtefælle

Det er som tidligere nævnt muligt for ægtefæller, at succedere i en den anden ægtefælles virksomhed, jf. afsnit 8.3.1. "Familie". Det er ligeledes muligt at succedere i den anden ægtefælles virksomhedsordning. Successionen i virksomhedsordningen kan ske efter reglerne i KSL § 26 A, stk. 4. Her skal den ægtefælle, der overdrager virksomheden, ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen anvende virksomhedsordningen, jf. VSL afsnit 1. Såfremt dette er opfyldt, kan den anden ægtefælle succedere i virksomhedsordningen, herunder indestående på konto for opsøret overskud, indskudskonto og mellemregningskonto ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, hvis overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Det er dog en betingelse, at den modtagende ægtefælle opfylder kravene i VSL afsnit 1. Beslutningen om succession skal også meddeles senest i forbindelse med indgivelse af den overdragende ægtefælles selvangivelse, jf. KSL § 26 A, stk. 6.

Skatterådet fandt dog i **SKM.2010.170.SR**, at en ægtefælle kunne overdrage en bebygget ejendom med tilhørende jordareal til sin samlevende ægtefælle efter KSL § 26 B. KSL § 26 A kunne ikke anvendes, da virksomheden blev drevet efter virksomhedsskatteoven, og den erhvervende ægtefælle ikke drev selvstændig erhvervsaktivitet. Skatterådet fandt, at der ikke var tale om en overdragelse af en virksomhed mellem ægtefællerne, men derimod om en overdragelse af fast ejendom, da den overdragende ægtefælle skulle stå for driften, indtil handlen mellem den erhvervende ægtefælle og hendes bror faldt på plads. Hensigten med overdragelsen var, at den erhvervende ægtefælle skulle videreoverdrage ejendommen til en bror efter KSL § 33 C, hvilket Skatterådet også fandt muligt. Det er således muligt at overdrage en ejendom med succession til den ene ægtefælles broder efter reglerne i KSL § 33 C, uden der sker beskatning af ejendomsavance ved nogen af ægtefællerne.

I tilfælde af, at en ægtefælle får overdraget en del af en virksomhed eller én af flere virksomheder efter VSL § 2, stk. 3, så kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opsøret overskud, indskudskonto og mellemregningskonto, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed, jf. KSL § 26 A, stk. 5. Den del som ægtefællen kan overtage beregnes efter forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Der skal ved beregning af den forholdsmæssige del igen ses bort fra finansielle aktiver. Foreligger der flere konti for opsøret overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af disse konti.¹¹¹

¹¹¹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

8.6. Retsvirkningerne ved succession

I dette afsnit vil retsvirkningerne af, at et aktiv er overdraget med succession for henholdsvis overdrageren og erhververen blive gennemgået.

8.6.1. Retsvirkninger for overdrageren

Det fremgår af bestemmelsen i KSL § 33 C, stk. 2, 1. pkt., at overdrageren ikke skal beskattes af en fortjeneste ved overdragelsen, såfremt overdrageren opfylder de øvrige betingelser i KSL § 33 C. Dermed udskydes enhver form for avancebeskatning til et senere tidspunkt, hvor erhververen afstår aktivet uden succession. Overdragelse af en personligt ejet virksomhed kan kun ske med succession i de tilfælde, hvor der konstateres en fortjeneste, der vil være skattepligtig efter de almindelige regler i skattelovgivningen.

I tilfælde af, at der konstateres et tab ved overdragelsen af et aktiv, vil dette blive omfattet af KSL § 33 C, stk. 3, således kan tabet fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst i samme omfang som ved salg til andre personer. Overdrageren skal i den forbindelse anses for at have afstået aktivet til den værdi, der er lagt til grund ved beregningen af enten gaveafgift eller indkomstskat. Hvis overdragelsen ikke er sket i form af en gave, skal det pågældende aktivs værdi i handel og vandel anvendes på overdragelsestidspunktet.

8.6.2. Retsvirkninger for erhververen

For erhververen medfører succession i et aktiv, at vedkommende indtræder i overdragerens skattemæssige stilling. Dette betyder efter KSL § 33 C, stk. 2, 2. pkt., at erhververen anses for at have erhvervet de enkelte aktiver på de tidspunkter og til de anskaffelsessummer, som overdrageren har anskaffet aktiverne til. Dermed vil erhververen blive beskattet, som om han havde anskaffet aktivet til overdragerens anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt. Overdragelse til erhververen udgør derfor ikke nogen selvstændig anskaffelse i skattemæssigt henseende.

I tilfælde af, at overdrageren har foretaget skattemæssige af- og nedskrivninger på de overdragne aktiver, så indtræder erhververen også i disse. Dette medfører, at erhververen skal foretage afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver ud fra overdragerens afskrivningsgrundlag. Dermed indtræder erhververen fuldt ud i den udskudte skat, der påhviler aktiverne i form af avancebeskatning og beskatning af genvundne afskrivninger.¹¹²

Erhververen skal ved en senere afståelse uden brug af reglerne om skattemæssig succession opgøre en eventuel avance ud fra overdragerens anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelses hensigt. Avancen kan enten være større eller mindre end den avance, der kunne have været opgjort ved overdragelsen med succession. Reglerne for beskatning af avance kan også være ændret i erhververens

¹¹² Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 189

levetid, både i skærpene og lempende retning. Erhververen indtræder dermed i en latent skatteforpligtelse, som erhververen skal svare skat af i det omfang forpligtelsen senere bliver aktuel.¹¹³

Hvis et aktiv er anskaffet af overdrageren som led i dennes næring eller i spekulationsøjemed, så vil erhververen skulle indtræde i overdragerens skattemæssige stilling og dermed blive næringsbeskattet ved en senere afståelse af det pågældende aktiv, jf. KSL § 33 c, stk. 2, 4. pkt.

I tilfælde af, at der ved overdragelsen af virksomheden er beregnet en passiv post efter KSL § 33 D, skal det anskaffelsestidspunkt og den anskaffelse hensigt, der er lagt til grund ved beregningen også anvendes ved erhververens senere avanceopgørelse, jf. KSL § 33 C, stk. 2, 5. pkt.

Det fremgår i KSL § 33 C noget krav om, hvor længe en erhverver skal drive virksomheden videre. Erhververen kan derfor i princippet overdrage virksomheden dagen efter, at den er overdraget med succession. For at værne sig mod, at overdragelsen med succession sker, for at erhververen ved et videresalg kan udnytte et skattepligtigt underskud til modregning, således at overdragelsen i den sidste ende vil blive skattefri, er der i KSL § 33 C, stk. 4 indsat en begrænsning i erhververens adgang til at fradrage tidligere konstaterede underskud i fortjeneste fra videreoverdragelse af virksomheden. Derfor kan erhververen ikke fratække underskud, som stammer fra indkomståret før erhvervelsen, i en eventuel fortjeneste ved videreoverdragelse af virksomheden, jf. KSL § 33 C, stk. 4.¹¹⁴

8.6.3. Retsvirkninger ved succession i konto for opsparet overskud

Når konto for opsparet overskud er overtaget med succession efter KSL § 33C, stk. 5, vil overdrageren ikke skulle beskattes ved ophør efter VSL § 15 og VSL § 15a ved delvis ophør. Dette medfører, at den foreløbige virksomhedsskat i forhold til overdrageren bliver endelig. Dermed skal overdrageren ikke medregne indestående på konto for opsparet overskud med den hertil svarende virksomhedsskat til sin indkomst efter VSL § 10, stk. 3, jf. VSL §§ 15 og 15 a. Overdrageren mister dog muligheden for, at få godskrevet den virksomhedsskat, som han har indbetalt, til sin slutskat, herunder også muligheden for at få udbetalt virksomhedsskat, der overstiger slutskatten, jf. VSL § 10, stk. 3.¹¹⁵

Erhververen indtræder ved successionen i en forpligtelse til at svare den endelige skat af opsparringen ved overførsel af opsparringen til privatøkonomien, men overtager samtidigt adgangen til at modregne den betalte virksomhedsskat. Der er i alt fire situationer, hvor der sker overførsel fra konto for opsparet overskud. I tilfælde, hvor erhververen har foretaget så store hævnninger, at der er hævet af konto for opsparet overskud efter VSL § 5, virksomheden har haft underskud, jf. VSL § 13, virksomheden ophører eller afstås, således hele kontoen efter VSL § 15 eller 15 A anses for overført, og tilfælde, hvor erhververen ophører med at anvende virksomhedsordningen, jf. VSL § 15 b. Når erhververen anses for at have overført beløb fra konto for opsparet overskud, så er det også ham, som skal medregne det overførte beløb til sin personlige indkomst.¹¹⁶ Ved opgørelsen af erhververens skattetilsvaret godskrives

¹¹³ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 118

¹¹⁴ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 200

¹¹⁵ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 202

¹¹⁶ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 202-203

den af overdragerens erlagte virksomhedsskat i erhververens slutskat efter reglerne i VSL § 10, stk. 3 og 4. Efter VSL § 10, stk. 3 skal derved skatteberegningen for det indkomstår, hvor beløb overføres fra konto for opsparet overskud, fradrages den hertil svarende virksomhedsskat i den skattepligtiges slutskat med tillæg af eventuel overført restskat m.v. Den virksomhedsskat, som ikke kan rummes i årets slutskat m.v. kan kontant udbetales, medmindre virksomhedens konto for opsparet overskud overtages efter reglen i KSL § 33 C, stk. 5. I disse situationer skal den resterende virksomhedsskat fradrages i en ægtefælles slutskat m.v., hvis den skattepligtige er gift og samlevende med ægtefællen ved udgangen af det pågældende indkomstår, jf. VSL § 10, stk. 4.

Bestemmelsen i VSL § 10, stk. 4 blev indsat samtidigt med, at det blev muligt at succedere i konto for opsparet overskud. Den skal hindre, at den virksomhedsskat, som overdrageren betaler, udbetales til erhververen i forbindelse med carry back.¹¹⁷ Det betyder, at den nye ejer, såfremt denne har underskud, ikke kan få udbetalt virksomhedsskat fra tidligere år, som den foregående ejer har indbetalt. Bestemmelsen gælder kun for opsparing, hvori der er succederet. Derfor skal erhververen skelne mellem konto for opsparet overskud, hvori der er succederet og konto for overskud, hvori der ikke er succederet. Da erhververen fortsætter virksomhedsordningen, vil han senere selv have mulighed for at opspare overskud i virksomheden. Ved en senere overførsel af opsparet overskud, anses tidligst opsparet overskud for at være overført først, jf. VSL § 10, stk. 5. Derfor må de overskud, som er overtaget med succession, anses for først overført.¹¹⁸ Efter ligningsvejledningen, kan erhververen under hensyn til VSL § 10, stk. 5 selv bestemme, om overførte beløb stammer fra opsparing, hvori der er succederet eller ej.¹¹⁹

8.7. Værdiansættelse

Værdiansættelse ved overdragelse af en virksomhed har stor betydning. For sælger er værdiansættelsen afgørende for, om han opnår et provenu, der svarer til den ydede indsats. For køber har værdiansættelsen betydning for, hvor stor en investering, som virksomheden skal forrente i fremtiden. Normalt udgør værdiansættelsen rent skattemæssigt grundlaget for opgørelsen af kapitalgevinst hos sælger og opgørelse af anskaffelsessummer og afskrivningsgrundlag for køber.

En overdragelse med succession medfører, at der ikke skal opgøres en fortjeneste hos overdrageren, og at erhververen fortsætter i overdragerens anskaffelsessummer og afskrivningsforløb. På trods af dette har værdiansættelsen alligevel skattemæssig betydning, idet en overdragelse ofte vil ske mellem beslægtede parter, hvor det ikke kan udelukkes, at slægtskabet vil kunne påvirke størrelsen af det vederlag, som overdrageren forlanger. Derfor vil der ofte foreligge en gave i forbindelse med et generationsskifte i levende live, og gaven vil være skattepligtig efter SL §§ 4 og 5.¹²⁰ Ved salg af en virksomhed mellem uafhængige parter er sagen ofte en anden, idet sælger i teorien vil forsøge at opnå den højeste pris som muligt, mens køber vil søge den lavest mulige pris. I disse tilfælde vil det være

¹¹⁷ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 203

¹¹⁸ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 204

¹¹⁹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.G.2.15.1.11

¹²⁰ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 314

markedskræfterne, der regulerer værdiansættelsen. Det er dog ikke altid den reelle markedsværdi, der bliver udtrykt i en sådan handel, da én af parterne kan have gjort en god handel.

Idet værdiansættelsen har betydning for afgiftsberegning samt det, at værdiansættelsen opgøres af overdrageren og modtageren, vil skattemyndighedernes vurdering af værdiansættelsen ikke være uvæsentlig. Skattemyndighederne har i tilfælde, hvor parterne er interesseforbundne mulighed for at foretage en skattemæssig korrektion. Når parterne har modstående interesser, vil skattemyndighederne som udgangspunkt ikke have mulighed for at korrigere værdiansættelsen, da markedsværdien er et udtryk for handelsværdien mellem uafhængige parter. Idet værdiansættelse oftest er baseret på skøn, har skattemyndighederne kun mulighed for at korrigere interesseforbundne parters værdiansættelse, såfremt den aftalte værdi afviger væsentligt fra handelsværdien, jf. **Tfs.1996.52.Ø**, hvor en ejendom var overdraget til 5 mio. kr., mens ejendomsvurderingen var fastsat til 2,58 mio. kr. Under sagen blev ejendommen vurderet af SKAT til 4,5 mio. kr., og der var oplysninger om, at uafhængige købere havde budt 4,8 mio. kr. På det grundlag fandt landsretten, at den fastsatte værdi ikke oversteg handelsværdien i et omfang, der berettigede skattemyndighederne til at foretage korrektion.¹²¹

8.7.1. Gaveafgift

Vederlaget for virksomhedsoverdragelsen kan enten ske mod fuldt vederlag, ved gave eller ved en kombination af de to muligheder. Når der foreligger en gave, vil modtageren som udgangspunkt blive gaveafgiftspligtig eller skattepligtig af værdien af den modtagne gave. Når parterne har aftalt, at overdragelsen skal erlægges ved en gave eller som en kombination af vederlag og gave, afhænger gaveafgiftens størrelse af, om erhververen er omfattet BAL § 22. Personkredsen i BAL § 22 er ikke sammenfaldende med personkredsen i KSL § 33 C. Dette bliver behandlet nedenfor.

8.7.1.1. Overdragelse til ægtefælle

Ægtefæller kan efter BAL § 22, stk. 3 frit overføre gaver imellem sig, uden at det får skatte- eller gaveafgiftsmæssige konsekvenser. Der skal dog efter RVL oprettes en gaveægtepagt, der skal tinglyses i personbogen for at være gyldig, jf. RVL § 37.

8.7.1.2. Overdragelse til personer omfattet af BAL § 22

Personer, der både er omfattet af KSL § 33 C og BAL § 22, stk. 1, litra a-e skal betale gaveafgift på 15 %, når gaven overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2011 niveau). De personer, der er omfattet af dette, er overdragerens børn, stedbørn og deres afkom samt overdragerens plejebørn. Overdragerens samlever, søskende og søskendes børn og børnebørn kan også blive omfattet af gaveafgiften på 15 %, såfremt de har haft bopæl med overdrageren i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder ældrebolig, jf. BAL § 22, stk.

¹²¹ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 327-328

1, litra d. Såfremt de ikke opfylder kravet i BAL § 22, stk. 1, litra d, skal de betale indkomstskat, jf. SL § 4, stk. 1, litra c.

8.7.1.3. Overdragelse til øvrige parter

Personkredsen i KSL § 33 C er ikke sammenfaldende med personkredsen i BAL § 22. Derfor bliver de personer, der er omfattet af KSL § 33 C og ikke BAL § 22, skattepligtige af gavens værdi, og dermed skal de betale indkomstskat af gavens værdi, jf. SL § 4, stk. 1, litra c. Dette gælder for nære medarbejdere, overdragerens samlever og søskende samt disses børn og børnebørn. En tilbageoverdragelse til en tidligere ejer i form af en stedforælder eller bedsteforælder efter reglerne i KSL § 33 C, stk. 13 medføre, at denne skal betale en gaveafgift på 36,25 %, når gavens værdi overstiger grundbeløbet, jf. BAL § 23, stk. 2. Ellers vil tidligere ejere ved en tilbageoverdragelse være skattepligtige af gavens værdi, medmindre de er omfattet af BAL § 22, stk. 1.

8.7.2. Passivposter

Når der sker tildeling af en gave i forbindelse med overdragelse af aktiver i en personligt ejet virksomhed med succession, skal der beregnes en passivpost til modregning i gavens værdi, inden gaveafgiften beregnes som følge af, at erhververen overtager en latent skatteforpligtelse. En passiv post er et nedslag i værdien af det overdragne aktiv, som alene har betydning ved opgørelsen af den afgiftspligtige eller skattepligtige gaves størrelse. Den er derfor et udtryk for, at aktivets værdi reelt er mindre end den umiddelbare handelsværdi, idet erhververen i tilfælde af, at aktivet realiseres vil blive beskattet af den værdistigning, der har været i overdragerens ejertid.¹²²

Hvis en person efter KSL § 33 C, stk. 1, 12 og 13 indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget til den pågældende som hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomstbeskatningen. Dermed skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen beregnes passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende disse aktiver. Passivposten skal fradrages i beregningen af den gaveafgiftspligtige værdi, der skal betales ved overdragelsen. Såfremt gaven er indkomstskattepligtig efter SL § 4, litra c, medfører KSL § 33 D, stk. 1, 3. pkt., at gavens værdi skal reduceres med et beløb svarende til en passivpost til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvare vedrørende disse aktiver.

Af KSL § 33 D, stk. 2 fremgår det, at eventuelle passivposter skal beregnes på baggrund af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis overdrageren havde solgt aktivet på tidspunktet for overdragelsen. Såfremt passivposten bliver negativ skal den sættes til nul.¹²³ Dette er eksempelvis muligt ved opgørelse af ejendomsavance.¹²⁴

Efter reglerne i KSL § 33 D, stk. 2, 2. pkt., skal passivposten udelukkende beregnes på grundlag af den eller de gevinster, hvori der indtrædes, i de tilfælde, hvor erhververen indtræder i overdragerens

¹²² Lærebog om indkomstskat, side 634

¹²³ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

¹²⁴ Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 373

Figur 2: Passivpostens størrelse

Indkomstår	Passivpostens str. i %
1987-1990	0
1991	9
1992-1998	12
1999-2000	13,5
2001-2004	15
2005-2006	16,5
2007-	18,75

Kilde: KSL § 33 D, stk. 4

med succession efter KSL § 33 C opgøres som 30 % af den beregnede skattemæssige avance på aktiverne, jf. KSL § 33 D, stk. 3.

For succession i konto for opsparet overskud, jf. KSL § 33 C, stk. 4, skal passivposten gøres op efter bestemmelserne i KSL § 33 D, stk. 4. Derefter skal en erhverver, der succederer i konto for opsparet overskud beregne passivposten på grundlag af indestående på konto for opsparet overskud tillagt virksomhedsskatten. Der er i bestemmelsen fastsat passiveringsprocenter, se figur 2. Disse procenter afhænger af, hvornår opsparingen er foretaget. Dette skyldes, at virksomhedsskatten og dermed den allerede betalte skat har været ændret flere gange.

Skat skal påse, at beregning af passivposter efter KSL § 33 D, stk. 2-5 er opgjort korrekt. Såfremt de ikke er det, og SKAT foretager korrektion af opgørelsen af passivposten, så er denne afgørelse bindende for både overdrageren og erhververen, med mindre afgørelsen påklages efter bestemmelserne i SFL, jf. KSL § 33 D, stk. 7.

8.8. Delkonklusion

Skattemæssig succession betyder, at overdrageren ikke bliver beskattet af fortjenesten af overdragelsen, idet erhververen indtræder i overdragerens anskaffelse, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt. Lovhjemlen til generationsskifte af en personlig ejet virksomhed findes i KSL § 33 C.

For at kunne benytte sig af reglerne om skattemæssig succession er der en række betingelser, der skal være opfyldt, eksempelvis skal der foreligge en erhvervsmæssig virksomhed, og der skal foreligge en overdragelse af enten en hel virksomhed eller en ideel andel heraf i levende live. Ydermere skal erhververen være fuld skattepligtig til Danmark, medmindre aktiverne indgår i en virksomhed med fast driftssted i Danmark eller vedrører fast ejendom i Danmark. Der kan ligeledes succederes i virksomheder, som Danmark har beskatningsretten til i henhold til en dobbelt beskatningsaftale.

¹²⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.I.7

Beslutningen om succession skal senest meddeles til myndighederne i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for overdrageren i det indkomstår, hvori overdragelsen er sket.

Efter bestemmelserne i KSL § 33 C skal overdragelsen ske til en nærmere afgrænset personkreds omfattende børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskab.

Det er ligeledes muligt at overdrage en virksomhed med succession til sin ægtefælle. Ægtefællerne skal have samme husstand, og de må ikke være separeret eller skilt. Som udgangspunkt er det ikke muligt at foretage en overdragelse af en personligt ejet virksomhed med succession til et svigerbarn eller en svoger/svigerinde, dog kan den forælder, der ejer virksomheden overdrage denne med succession til sit barn, og barnet kan så overdrage virksomheden videre til sin ægtefælle.

Det er også muligt at overdrage virksomheden til en nær medarbejder eller en tidligere ejer af virksomheden. Hertil knytter sig nogle betingelser. Det er eksempelvis et krav, at en nær medarbejder har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. For at der kan ske overdragelse til en tidligere ejer skal overdragelsen ske inden for de første 5 år efter, at overdrageren har erhvervet virksomheden eller andelen heraf. Overdrageren skal også have erhvervet virksomheden af den tidligere ejer med succession.

De aktiver, som overdrages med succession, kan både være fysiske og immaterielle aktiver og det er aktiver, hvor fortjenesten ellers ville blive beskattet ved en virksomhedsafståelse. Når en overdragelse sker med succession skal der træffes beslutning, om der i forhold til den overdragede andel for hvert aktiv skal ske succession eller ej. Såfremt en virksomhed er overdraget med succession, kan erhververen godt kun have succederet i en del af et aktiv, således kan overdragelserne både være skattefrie og skattepligtige for overdrageren.

For fast ejendom gælder det, at ejendommens erhvervsmæssige andel skal udgøre en andel på mere end 50 % for, at der kan succederes i hele ejendomsavancen. Når den erhvervsmæssige andel er mindre end 50 %, kan der kun succederes i den del af ejendomsavancen, der svarer til den erhvervsmæssige andel af ejendommen.

Det er også muligt at succedere i konto for opsparet overskud, såfremt erhververen opfylder kravene i VSL § 1. Herudover skal aftaletidspunktet ligge dagen efter udgangen af overdragerens indkomstår, og det vil være hensigtsmæssigt at ligge selve overtagelsen dagen efter, da overdrageren på dette tidspunkt ophører med at drive virksomhed i relation til VSL. Beslutningen kan træffes senere, hvilket kan være hensigtsmæssigt, da parterne ikke altid kender størrelsen af konto for opsparet overskud på aftaletidspunktet.

Der vil ofte foreligge en gave i forbindelse med succession, da virksomheden må antages for at blive overdraget mellem interesseforbundne parter. Når der sker tildeling af en gave i forbindelse med en overdragelse med succession, bliver modtageren af gaven enten gaveafgifts- eller skattepligtig af gavens værdi. Der skal også beregnes en passivpost til modregning i gavens værdi.

9. Virksomhedsomdannelse

Det er muligt at omdanne en personlig drevet virksomhed til et selskab. Sådant en omdannelse indebærer, at der sker en overdragelse af virksomheden fra personen til selskabet, hvorfor der må være nogle skattemæssige virkninger heraf. Disse virkninger afhænger af, om omdannelsen sker efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse eller ej. Der er derfor to muligheder for at omdanne en personlig virksomhed til et selskab. Den ene mulighed er en skattepligtig omdannelse, og den anden mulighed er en skattefri omdannelse.

Den skattefri virksomhedsomdannelse bygger på et successionsprincip. Det er derfor muligt at overføre sin personlig ejede virksomhed til et selskab uden, at dette medfører en beskatning af ejeren. Dette skyldes, at det selskab, som den personlig ejede virksomhed bliver omdannet til i princippet, indtræder i ejerens skattemæssige stilling. Når reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse ikke bliver anvendt, enten fordi ejeren af virksomheden ikke opfylder betingelserne for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse eller, at ejeren vælger ikke at anvende reglerne, så er der tale om en skattepligtig omdannelse eller en omdannelse efter afståelsesprincippet, idet de sædvanlige skattemæssige konsekvenser af en afståelse indtræder.¹²⁶

9.1. Skattepligtig omdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse finder omdannelsen sted efter afståelsesprincippet. Da ejeren af den personlige virksomhed optræder som sælger af virksomheden i forbindelse med overdragelsen, og samtidigt er hovedaktionær i det selskab, der køber virksomheden, må transaktionen antages for at være en transaktion mellem nærtstående parter. Sådant en transaktion bliver også kaldt for en kontrolleret transaktion og ved disse transaktioner skal der jf. LL § 2 anvendes priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, der svarer til det, som ville have været opnået, såfremt transaktionerne var foregået mellem uafhængige parter.¹²⁷ Derved bliver omdannelsen af virksomheden til et selskab sidestillet med et sædvanligt salg til en uafhængig part, og virksomhedens aktiver må anses for at være solgt til selskabet til handelsværdi. Handelsværdien danner derfor grundlaget for beskatning af ejeren. Der kan ligeledes overdrages enkelte aktiver til et selskab efter afståelsesprincippet.

9.1.1. Skattemæssige konsekvenser

For selskabet og indskyderen vil de skattemæssige konsekvenser være de samme som ved stiftelse ved apportindskud.¹²⁸ Indskuddet ved apportindskud behøver ikke at bestå af rede kontanter, men kan godt bestå af materielle og immaterielle aktiver. Kravet til apportindskud er, at indskuddet skal have en økonomisk værdi. En lovning på at udøve en tjenesteydelse kan altså ikke danne grundlag for et indskud. Når et apportindskud benyttes, skal den selskabsretlige værdiansættelse sikres, således skattemyndighederne er sikre på, at værdiansættelsen enten er for høj eller lav.

¹²⁶ Lærebog om indkomstskat, side 795

¹²⁷ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.1.2

¹²⁸ Lærebog om indkomstskat, side 795

Overdragelsen af virksomheden eller enkelte aktiver udløser realisationsbeskatning efter skattelovgivningens regler. Realisationsprincippet indebærer, at et aktiv først kommer til beskatning, når det sælges, eller som i dette tilfælde overgår til omdannelsesselskabet.

9.1.2. Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Normalt kan et selskab ikke have skattepligtig indkomst før det bliver stiftet og principielt ikke have skattepligtig indkomst for tiden forud for stiftelsen. I de tilfælde, hvor der sker en virksomhedsomdannelse efter afståelsesprincippet er det dog muligt, såfremt visse betingelser bliver opfyldt. Dermed kan virksomhedens overskud for tiden forud for stiftelsen blive beskattet i selskabet og ikke hos omdanneren.¹²⁹

Efter SEL § 4, stk. 4 er det muligt, at omdannelsen af en personligt ejet virksomhed kan ske med tilbagevirkende kraft. Hertil er der en række betingelser:

- Den overtagne virksomhed skal være personligt ejet.
- Overdragelsen skal ske til et nystiftet dansk aktie- eller anpartsselskab.
- Ejeren af den personlige virksomhed bliver ejer af samtlige aktier eller anparter i det nye selskab.
- Selskabets regnskabsår skal løbe fra omdannelsesdagen og kan maksimalt udgøre 18 måneder i det første år.
- Stiftelse af selskabet skal finde sted senest 6 måneder efter den valgte omdannelsesdato
- Ejeren skal senest en måned efter selskabets stiftelse indsende en genpart til told- og skatteforvaltningen af de dokumenter, der er udarbejdet i forbindelse med omdannelsen¹³⁰, samt dokumentation for at der er sket anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Herudover skal være hele virksomheden, der i første omgang omdannes. Det er derfor ikke muligt at omdanne med tilbagevirkende kraft for enkelte aktiver.

Såfremt betingelserne for efter SEL § 4, stk. 4 er opfyldt tillægges virksomhedsoverdragelsen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen for den udarbejdede åbningsbalance for selskabet, forudsat at selskabets regnskabsår løber fra denne dato, og datoen ligger efter udløbet af omdannerens sidste normale indkomstår før stiftelsen.¹³¹ Dette er ikke en betingelse, men det er praktisk, da man slipper for at foretage en ny værdiansættelse af alle aktiver og passiver, når omdannelsesdagen ligger efter udløbet af et normalt regnskabsår. Hvis virksomhedsoverdragelsen bliver tillagt skattemæssig virkning fra den ovennævnte skæringsdato, er det handelsværdierne på skæringsdatoen, der anvendes ved opgørelsen af omdannerens afståelsesbeskatning og ved fastlæggelse af selskabets anskaffelsessummer, og indtægter og udgifter fra skæringsdatoen og frem til overdragelsestidspunktet vil indgå i selskabets indkomstopgørelse.

¹²⁹ Lærebog om indkomstskat, side 796

¹³⁰ Her er der tale om: Stiftelsesdokument, vedtægter (for et aktieselskab skal der også være et protokollat omhandlende den konstituerende generalforsamling), Vurderingsberetning med åbningsbalance.

¹³¹ Lærebog om indkomstskat, side 797

9.1.3. Hel eller delvis omdannelse

Når ejeren af den virksomhed, der bliver overdraget, anvender virksomhedsordningen, anses flere virksomheder som en virksomhed jf. afsnit 3.1. "Alle virksomheder under samme virksomhedsordning" Dermed kan en virksomhedsejer, der benytter virksomhedsordningen, godt drive flere forskellige selvstændige erhvervsvirksomheder. De bliver bare beskattes samlet i virksomhedsordningen.

Hvis der i virksomhedsordningen beholdes aktiver, der samlet kan blive anset som en erhvervsvirksomhed, vil omdannelsen blive betragtet som en delvis omdannelse, og ejeren vil blive beskattet som i situationen, hvor der foreligger delvis virksomhedsafståelse, jf. kapitel 6 "Delvis afståelse". Her kan ejeren vælge at udtræde af virksomhedsordningen med virkning for hele det indkomstår, hvori den delvise afståelse har fundet sted, og salgssummen vil ikke indgå i virksomhedsordningen, ejeren kan også vælge at fortsætte med at benytte virksomhedsordningen som hidtil, og salgssummen for den omdannede virksomhed vil indgå i virksomhedsordningen.

Såfremt de tilbageværende aktiver omvendt ikke kan anses for samlet at udgøre en erhvervsvirksomhed, vil beskatning efter virksomhedsordningen ikke længere kunne opretholdes, idet der ikke længere drives personlig virksomhed. Ejeren vil her blive beskattet som i situationen, hvor der foreligger fuldstændig afståelse, jf. kapitel 5 "Fuldstændig afståelse". Her kan ejeren vælge at udtræde af virksomhedsordningen i det år, hvor virksomheden omdannes, eller ejeren kan fortsætte med at anvende virksomhedsordningen året ud.

9.2. Skattefri Virksomhedsomdannelse

En skattepligtig omdannelse efter afståelsesprincippet medfører realisationsbeskatning. Derfor vil det i mange tilfælde være likviditetskrævende at foretage en sådan omdannelse. Derfor kan det være fordelagtigt at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse. Loven tillader, at en personlig ejet virksomhed kan omdannes til et aktie- eller anpartsselskab, der er registreret i Danmark, uden der udløses beskatning hos den tidligere ejer.

Reglerne i VOL bygger på tre hovedprincipper:¹³²

- Omdannelsen skal ske, uden der sker beskatning af omdanneren i forbindelse med omdannelsen.
- Selskabet succederer i omdannerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsestidspunkt, anskaffelsestidspunkt, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt/nedskreven værdi.
- Omdannerens skattemæssige anskaffelsestidspunkt for de modtagne aktier eller anparter bliver opgjort efter særlige regler, idet den avance, som omdanneren ikke skal beskattes af ved stiftelsen, fragår i den skattemæssige anskaffelsestidspunkt for aktierne/anparterne.

¹³² Lærebog om indkomstskat, side 798

Herved bliver beskatningen, ved anvendelse af reglerne i VOL, udskudt til et senere tidspunkt, idet selskabet først vil blive beskattet af en eventuel avance ved en senere afståelse af sine aktiver, og omdanneren vil blive beskattet ved en senere afståelse af sine aktier.¹³³

Det er valgfrit for virksomhedens ejer om denne vælger at benytte sig af reglerne i VOL, såfremt ejeren opfylder kravene for at anvende reglerne.

9.2.1. Krav til en skattefri omdannelse

Efter VOL § 1 kan der ske omdannelse til et aktie- eller anpartsselskab, der er registreret i Danmark. Omdannelsen kan ske til et allerede eksisterende selskab jf. VOL § 1, stk. 2, men så må der ikke have været nogen aktivitet i selskabet inden omdannelsesdatoen træder i kraft, og hele dets egenkapital fra stiftelsen skal have stået som et ubehæftet indestående i et pengeinstitut. Ejeren skal herudover på tidspunktet for omdannelsen eje hele anparts-/aktiekapitalen i selskabet, der omdannes til.

Det er ikke muligt at omdanne til personligt ejede virksomheder, der er omfattet af reglerne i PSL § 4, stk. 1, nr. 10 og 12. PSL § 10, stk. 1, nr. 10 udelukker, at virksomheder med over 10 ejere kan benytte VOL, såfremt omdanneren ikke deltager i virksomhedens drift i et væsentligt omfang. PSL § 4, stk. 1, nr. 12 udelukker, at virksomheder, der opnår indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, hvis den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, kan anvende reglerne i VOL.

9.2.2. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse

Betingelserne for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse fremgår af VOL § 2. Betingelserne er beskrevet nedenfor.

9.2.2.1. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse af enkeltmandsvirksomhed

Ejeren skal på omdannelsestidspunktet være undergivet fuld skattepligt til Danmark efter KSL § 1, og efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale være hjemmehørende i Danmark, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 1.

Herudover skal alle aktiver og passiver i den personligt ejede virksomhed overgå til omdannelsesselskabet. For at vurdere, hvilke aktiver og passiver, der skal medtages i omdannelsen, kan der tages udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er blevet udarbejdet for virksomheden.¹³⁴ I tilfælde af, at virksomheden inden omdannelsen har været omfattet af virksomhedsordningen, er det som udgangspunkt de aktiver og passiver, der har været inddraget under ordningen, som skal overdrages til selskabet. Aktiver, der ikke kan indgå i virksomhedsordningen

¹³³ Lærebog om indkomstskat, side 798

¹³⁴ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.2

efter VSL § 1, skal overdrages til selskabet ved omdannelsen, såfremt aktiverne kan anses for et aktiv i virksomheden.

Blandet benyttet aktiver skal også overdrages til selskabet ved omdannelsen. Derved bliver de til udelukkende erhvervsmæssige aktiver. I de tilfælde, hvor et blandet benyttet aktiv ikke er inddraget under virksomhedsordningen, skal aktivet kun indgå i omdannelsen, såfremt det anses for at være et aktiv i den virksomhed, der omdannes. Det er dog muligt at holde en blandet benyttet ejendom uden for omdannelsen, ligesom det er muligt at overdrage hele ejendommen til selskabet.¹³⁵

Ejere som anvender virksomhedsordningen på deres virksomhed kan vælge, at beløb hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen skal holdes uden for en virksomhedsomdannelse. Det er også muligt for ejeren at vælge, om hele beløbet eller om en del af heraf skal inddrages i omdannelsen. Såfremt beløbene inddrages i omdannelsen, indgår de i selskabets egenkapital, og de aktier eller anparter, som ejeren modtager som vederlag, får dermed en højere værdi. Holdes beløbene uden for omdannelsen, så kan de medtages som et passiv i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen. Et beløb svarende til passivet skal udbetales til ejeren inden, at omdannelsen finder sted, således ejeren ikke har et tilgodehavende til selskabet. Hvis beløbet ikke udbetales inden omdannelse, anses ejeren for at have indskudt beløbet som egenkapital.¹³⁶

Hele vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 3. Dette betyder, at ejeren ikke kan få et stiftertilgodehavende, hvor en del af købesummen erlægges i form af et gældsbrief, der ved afdrag udløser kontanter. Såfremt omdannelsen sker til et allerede eksisterende aktie- eller anpartsselskab, er det ikke et krav, at der udstedes nye aktier eller anparter, da vederlaget for virksomheden anses for ydet ved, at aktierne eller anparterne i det allerede stiftede selskab stiger tilsvarende i værdi.¹³⁷

Efter VOL § 2, stk. 1, nr. 4, skal pålydendet af de aktier eller anparter, der ydes som vederlag for virksomheden, svare til den samlede aktie- eller anparts kapital. Herved kan der ikke optages nye ejere i virksomheden i forbindelse med omdannelsen, da den samlede kapital skal fordeles til ejerne af den omdannede virksomhed i forhold til den respektive ejerandel af den personlige virksomhed.

Efter VOL § 2, stk. 1, nr. 5, må aktiernes eller anparternes anskaffelsessum opgjort efter VOL § 4, stk. 2 og 3 ikke være negativ. Anskaffelsessummen opgøres som handelsværdien af virksomheden fratrukket den skattepligtige fortjeneste, som ville være opnået ved et normalt salg af virksomheden. Anskaffelsessummen kan derfor blive negativ i de tilfælde, hvor den gæld, som selskabet overtager, overstiger værdien af den skattemæssige værdi af de overdragne aktiver. Såfremt anskaffelsessummen bliver negativ skal denne udlignes efter VSL § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4. Hertil skal det bemærkes, at fradrag for konto for opsparet overskud ikke kan medføre, at den skattemæssige anskaffelsessum bliver

¹³⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.2

¹³⁶ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.2

¹³⁷ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.3

negativ, da den skattemæssige anskaffelsessum bliver opgjort før fradrag af konto for opsøret overskud.¹³⁸

Når omdanneren året før omdannelsen har anvendt virksomhedsskatteordningen, kan kravet om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke må være negativ fraviges. Hvis der indgår flere virksomheder i virksomhedsordningen er det et krav, at alle virksomhederne omdannes samtidigt til enten ét eller flere selskaber, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5.

Omdannelsen skal ligeledes finde sted senest 6 måneder efter omdannelsesdatoen (den dag der følger efter statusdagen for sidste regnskab i den personligt drevne virksomhed, jf. VOL § 3, stk. 1). Der kan derfor på samme måde som ved skattepligtig omdannelse ske virksomhedsomdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft.¹³⁹ Ejeren skal senest 1 måned efter omdannelsen indsende en genpart til den told- og skatteforvaltningen af de dokumenter, der i selskabslovgivningen kræves udarbejdet, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 6. Her er der tale om de samme dokumenter, som i afsnit 9.1.2. "Omdannelse med tilbagevirkende kraft".

Efter VOL § 2, stk. 1, nr. 7 skal der i den selskabsretlige åbningsbalance hensættes enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi. Ved indregning og opgørelse af skatten finder almindeligt anerkendte danske regnskabsvejledninger anvendelse. Den udskudte skat, der hensættes i åbningsbalancen, indgår ikke i opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum efter VOL § 4. Dette skyldes, at en overdragelse til selskabet ifølge VOL § 6 sker med succession, og de udskudte og latente skatter kan være betydelige. Dermed vil en hensættelse af disse skatter i åbningsbalancen give et mere retvisende billede af selskabets aktiver, forpligtelser og egenkapital.¹⁴⁰

9.2.2.2. Betingelserne for en skattefri omdannelse af flerejede virksomheder

For virksomheder med flere ejere er der yderligere betingelser end de ovennævnte, der skal være opfyldt. Efter VOL § 2, stk. 2 skal alle ejerne anvende virksomhedsomdannelsesloven, og de skal have anvendt samme regnskabsperiode. Herudover skal ejerne vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed. Når en flerejet virksomhed omdannes skal der efter VOL § 2, stk. 3 udarbejdes en opgørelse over, hvorledes den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste, som ville være konstateret ved et sædvanligt salg, kan henføres til de enkelte ejere. Såfremt den beregnede skat ikke fordeler sig på ejeren i samme forhold, som deres andele af den personligt drevne virksomhed, så skal ejerne udligne dette beløb ved at fortage en indbetaling til selskabet i forbindelse med stiftelse af selskabet. Denne situation kan opstå som følge af, at ejerne ikke har foretaget lige store afskrivninger. Indbetalingen til selskabet skal medtages som et aktiv i åbningsbalancen og skal være foretaget forud for omdannelsestidspunktet.¹⁴¹ Beløbet, som bliver brugt til at udligne med, skal

¹³⁸ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.5

¹³⁹ Lærebog om indkomstskat, side 801-802

¹⁴⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.1.7

¹⁴¹ Generationskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, side 147

tillægges anskaffelsessummen efter VOL § 4 for de aktier eller anparter, som den pågældende ejer erhverver ved omdannelsen.¹⁴²

9.2.3. Værdiansættelse

Ved værdiansættelse af aktiverne og passiverne i virksomheden er det værdierne på tidspunktet for omdannelsesdatoen, der skal lægges til grund og ikke værdierne på det faktiske omdannelsestidspunkt.¹⁴³

Opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomheden sker aktiv for aktiv. Det vil sige, at et forventet tab i forbindelse med overdragelse af et aktiv ikke kan modregnes i en forventet fortjeneste ved overdragelse af et andet aktiv. I **SKM.2008.1007.LSR**, blev en mellemregningskonto mellem to virksomheder i virksomhedsordningen ikke anset for at være et aktiv/passiv i virksomhedsordningen, hvorfor beløbet ikke skulle indgå i forbindelse med omdannelse af den ene virksomhed. Nedenfor er vist, hvorledes virksomhedens enkelte aktiver skal værdiansættes.

Figur 3: Værdiansættelse

Aktiver	Skattemæssig værdi
Goodwill	Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste
Driftsmidler	Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste. En negativ saldo i den personlige virksomhed kan overføres til selskabet.
Blandende driftsmidler	Handelsværdi af den erhvervmæssigt benyttede del – skattepligtig fortjeneste.
Varelager	Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste.
Fast ejendom	Handelsværdi – skattepligtig fortjeneste. Denne omfatter eventuelle genvundne afskrivninger på bygninger og installationer samt en eventuel fortjeneste på den faste ejendom ved omdannelsen opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven. ¹⁴⁴
Debitorer	Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste
Værdipapirer	Aktier – Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste opgjort efter aktieavancebeskatningsloven. Obligationer – Handelsværdien – skattepligtig fortjeneste opgjort efter kursgevinstloven.
Igangværende arbejder	Handelsværdi – skattepligtig fortjeneste

Kilde: Egen tilvirkning efter Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.4

¹⁴² Lærebog om indkomstskat, side 802-803

¹⁴³ Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, side 151

¹⁴⁴ Almindeligvis kan den seneste ejendomsvurdering anvendes som handelsværdi.

Den skattemæssige værdi af virksomhedens passiver skal opgøres til kursværdien, og lån på anfordringsvilkår skal ansættes til kurs 100.

I tilfælde af, at handelsværdien på omdannelsesdagen er lavere end den skattepligtige bogførte værdi, skal der ikke ske tillæg til handelsværdien for det forventede tab. Der kan derfor ikke opnås en højere anskaffelsessum for aktierne eller anparterne end værdien svarende til handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver.¹⁴⁵

9.2.4. Virksomhedsomdannelse ved anvendelse af virksomhedsordningen

Når der skal foretages en virksomhedsomdannelse efter reglerne i VSL, skal der skelnes mellem, om det er en fuldstændig virksomhedsomdannelse, hvor samtlige aktiver og passiver overføres til selskabet eller, om det er en delvis virksomhedsomdannelse, hvor det kun er dele af en samlet virksomhed, der overføres til selskabet. Reglerne om fuldstændig virksomhedsomdannelse findes i VSL § 16, mens reglerne for delvis virksomhedsomdannelse findes i VSL § 16 a, 16 b.

9.2.4.1. Fuldstændig omdannelse

VSL § 16 indeholder reglerne for udtræden af virksomhedsordningen ved en fuldstændig omdannelse af virksomheden til et selskab efter reglerne i VOL. En fuldstændig omdannelse er, når samtlige aktiver og passiver i virksomhedsordningen overføres til selskabet.¹⁴⁶

Efter VSL § 16, stk. 1, har den skattepligtige mulighed for at vælge af lade indestående på konto for opsparat overskud indgå i omdannelsen. Såfremt dette vælges, skal anskaffelsessummen nedsættes for de aktier og anparter, som den skattepligtige modtager i forbindelse med virksomhedsomdannelsen, med et beløb svarende til indeståendet på konto for opsparat overskud. Konsekvenserne ved dette er, at fortjenesten ved et senere salg af aktierne eller anparterne vil blive større. Såfremt den skattepligtige vælger ikke at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, skal konto for opsparat overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret efter VSL § 10, stk. 3.

Efter VSL § 16, stk. 2 er det som udgangspunkt en betingelse for den skattefrie virksomhedsomdannelse, at en eventuel negativ indskudskonto udlignes inden omdannelsen. Kontoen udlignes ved, at den skattepligtige overfører et beløb til virksomheden, således indestående på indskudskontoen bliver nul eller positiv. Udligningen af indskudskontoen skal finde sted i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret til omdannelsen finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.

¹⁴⁵ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.4

¹⁴⁶ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 313

9.2.4.2. Delvis omdannelse

I VSL § 16 a findes der særlige regler i forhold til de tilfælde, hvor det kun er dele af en samlet virksomhed, der overføres til et selskab. Det kan eksempelvis være én af flere virksomheder. Efter bestemmelsen i VSL § 16 a, stk. 1 skal vederlaget for den afståede virksomhed indgå i virksomhedsordningen og de aktier, som erhverves ved omdannelsen, anses for at være overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien ved begyndelsen af omdannelsesåret. Efter VSL § 16 a, stk. 2, skal der med virkning fra begyndelsen af omdannelsesåret overføres et beløb svarende til kontantværdien af vederlaget for virksomheden, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 3, fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen i VSL § 5, stk. 1. Dermed kan de aktier, som erhverves ved omdannelsen overføres til den skattepligtiges privatøkonomi uden om hæverækkefølgen, såfremt overførslen debiteres på mellemregningskontoen.¹⁴⁷ Såfremt overførslen fra indskudskontoen til mellemregningskontoen medfører, at indskudskontoen bliver negativ, er betingelsen i VSL § 16 a, stk. 4, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5 stadig opfyldt, da betingelsen her er, at indskudskontoen ikke må være negativ ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.¹⁴⁸

Det er også muligt at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ved en delvis virksomhedsomdannelse efter VSL § 16 a, jf. VSL § 16 a, stk. 3, hvoraf det fremgår, at aktiernes anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Andelen beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget, der ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret kan henføres til den afståede virksomhed og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Formlen ser således ud:

Indestående på konto for opsparet overskud * kapitalafkastgrundlag, der kan henføres til den afståede virksomhed
Samlet kapitalafkastgrundlag

I tilfælde, hvor der er sket en udligning af en negativ indskudskonto efter VOL § 2, stk. 1, nr. 5, skal indskuddet tages med i beregningen af, hvor stor en del af det opsparede overskud, der skal nedsætte aktierne eller anparternes anskaffelsessum. Det er fordi, at beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, jf. VSL § 16 a, stk. 4. Dermed indgår beløbet i kapitalafkastgrundlaget, som opgøres ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.¹⁴⁹

Såfremt aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke nedsættes, skal den ovennævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud med hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret, jf. VSL § 10, stk. 3, jf. VSL § 16 a, stk. 3.

VSL § 16 b omhandler de tilfælde, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen overføres til selskabet ved omdannelsen, og den skattepligtige ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde anses de aktiver, der ikke overføres til selskabet, for at være

¹⁴⁷ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 330

¹⁴⁸ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 337

¹⁴⁹ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.3.2.1

overført fra virksomheden til privatøkonomien med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret. VSL § 16 b medfører, at de aktiver, der ved virksomhedsophør i forbindelse med en omdannelse overføres fra virksomhedsordningen til ejeren, anses for at være overført forud for den skattefrie omdannelse. Denne overførsel medfører, at et eventuelt opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal beskattes som personlig indkomst i året forud for omdannelsesåret.¹⁵⁰

Anvendelsesområdet for VSL § 16 b er begrænset til tilfælde, hvor den skattepligtige vælger at holde en fast ejendom uden for virksomhedsomdannelsen, og den tilbageblivende faste ejendom ikke i sig selv udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed. Dermed anses ejendommen for at være overført til den skattepligtiges privat økonomi i hæverækkefølgen med virkning fra udløbet af indkomståret før omdannelsesåret. Dette vil så medføre, at opsparingsmuligheden i indkomståret forud for omdannelsen mindskes, ligesom der ofte vil ske beskatning af tidligere års overskud, således dette ikke kan fratrækkes aktierne eller anparternes anskaffelsessum efter VSL § 16 a, stk. 3. I værste fald kan overførslen nedsætte saldoen på indskudskontoen og gøre denne negativ, hvorved en skattefri virksomhedsomdannelse ikke kan gennemføres, medmindre indskudskontoen udlignes, jf. VSL § 16 a, stk. 4.¹⁵¹

9.2.4.3. Indskydelse af gæld fra privatøkonomien til selskabet

Hvis den skattepligtige i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse netto indskyder gæld fra privatøkonomien i selskabet, anses et beløb svarende til den private gæld for at være overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra omdannelsesåret, jf. VSL § 16 c. Bestemmelsen sikrer, at den skattepligtige ikke i forbindelse med en delvis eller fuldstændig skattefri virksomhedsomdannelse indskyder privat gæld i selskabet. Det kan dog finde sted i forbindelse med en overførsel af en blandet benyttet ejendom til selskabet. Såfremt der sammen med ejendommen indskydes prioritetsgæld fra privatøkonomien, skal indskuddet betragtes som et nettoindskud. Hvis gælden kontantværdi er større end værdien af den indskudte ejendom, er der hævet et nettobeløb ved omdannelsen, hvilket anses for en hævning, der er foretaget med virkning for indkomståret før omdannelsen efter VSL § 16 c, jf. **TFS.2003.825.LSR**, hvor en skatteyder, der anvendte virksomhedsordningen, foretog en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor en automobilforretning og en blandet benyttet ejendom blev overdraget til et nystiftet selskab. Landsskatteretten fandt, at der ved omdannelsen var indskudt privat nettogæld i selskabet, hvorefter et beløb svarende til den private nettogæld i henhold til VSL § 16 c ansås for overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra udløbet af indkomståret før omdannelsesåret.¹⁵²

¹⁵⁰ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.3.2.3

¹⁵¹ Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 346-347

¹⁵² Virksomhedsskatteoven med kommentarer, side 349-350

9.2.5. Retsvirkningerne ved en virksomhedsomdannelse

9.2.5.1. Retsvirkninger for den tidligere ejer

I modsætning til en skattepligtig omdannelse udløser en omdannelse efter reglerne i VOL ikke realisationsbeskatning. Beskatningen udskydes ved, at den ellers skattepligtige avance på overdragelsestidspunktet i stedet nedsætter aktiernes/anparternes anskaffelsessum, jf. VOL § 4, stk. 1. Det er dog kun fortjeneste og tab på aktiver og passiver, der indgår i virksomheden, som er undtaget fra beskatning. Derfor vil indskydelse af en blandet benyttet ejendom i forbindelse med omdannelse medføre, at der skal ske beskatning af den del af et eventuelt tab eller avance, som vedrører den private boligdel.¹⁵³ Efter VOL § 4, stk. 2, anses aktierne/anparterne for erhvervet for et beløb svarende til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdagen. Den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver opgøres til det kontante beløb, som ville have været opnået ved et almindeligt salg af virksomheden med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville være konstateret ved et sådant salg, jf. VOL § 4, stk. 2.

Som nævnt i afsnit 9.2.4.1. "Fuldstændig omdannelse", kan konto for opsparet overskud anvendes til at nedsætte aktiernes anskaffelsessum, jf. VSL § 16, stk. 1, såfremt virksomheden har været omfattet af virksomhedsordningen. Dette er dog valgfrit. Såfremt konto for opsparet overskud anvendes til at nedsætte aktiernes anskaffelsessum skal der ikke svares skat heraf i omdannelsesåret. Ulempen ved at anvende lade konto for opsparet overskud nedsætte aktiernes anskaffelsessum er, at det udløser en højere beskatning når de afstås.

Det er efter VOL § 8 ikke muligt at overføre et ikke udnyttet underskud oparbejdet i den personligt drevne virksomhed til selskabet, der kan ligeledes heller ikke ske overførsel af uudnyttede kildeartsbegrænsede tab omfattet af ABL § 14, stk. 2 og 3, KGL § 32, stk. 3, eller EBL § 6, stk. 5. Omdanneren vil stadig selv kunne fremføre både underskud og tab.¹⁵⁴

9.2.5.2. Retsvirkninger for selskabet

Selskabet succederer som tidligere nævnt i omdannerens skattemæssige stilling. I VOL § 6, slås det fast, at aktiver og passiver, der overtages i forbindelse med omdannelsen, ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst skal behandles, som de var erhvervet af selskabet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af den hidtidige ejer og for de anskaffelsessummer, hvortil aktiverne og passiverne er erhvervet af denne. Eventuelle skattemæssige afskrivninger, som den hidtidige ejer har foretaget, anses for foretaget af selskabet i de pågældende indkomstår.

Fordringer og gæld, som ved afhændelse eller indfrielse til kursværdi på omdannelsestidspunktet ikke ville have udløst beskatning henholdsvis fradrag hos virksomhedsejeren, anses for at være erhvervet af selskabet på omdannelsesdagen til kursen på dette tidspunkt, jf. VOL § 6, stk. 1, 3. pkt. Dette skyldes, at personer som udgangspunkt ikke har fradrag for tab på fordringer og gæld, men at selskabet vil have

¹⁵³ Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, side 150

¹⁵⁴ Lærebog om indkomstskat, side 805

dette. Derfor hindrer bestemmelsen, at et ikke fradragsberettiget tab for virksomhedsejeren bliver fra fradragsberettiget for selskabet som følge af virksomhedsomdannelsen.¹⁵⁵

Med virkning for indkomståret 2010 gælder det jf. VOL § 6, stk. 1, 4. pkt., at i den situation, hvor omdannelsen medfører et skift fra realisationsprincippet til lagerprincippet for et aktivs eller passivs vedkommende, skal selskabet anses for at have erhvervet henholdsvis påtaget sig de pågældende aktiver og passiver på omdannelsesdatoen. Selskabet succederer i den hidtidige ejers anskaffelsessummer.¹⁵⁶

Successionsprincippet medfører også, at selskabet indtræder i virksomhedsejerens spekulations- eller næringshensigt, jf. VOL § 6, stk. 2.

I tilfælde af, at der i forbindelse med omdannelsen overdrages blandet benyttet aktiver, der hidtil har været anvendt til både private og erhvervsmæssige formål, er den private del ikke omfattet af successionen, jf. VOL § 6, stk. 4. Omfanget af den private benyttelse opgøres på baggrund af de faktisk foretagne afskrivninger sammenholdt med de afskrivninger, der kunne have været foretaget, såfremt aktivet udelukkende havde været anvendt erhvervsmæssigt.¹⁵⁷ Såfremt ejeren indtil omdannelsen har anvendt en afskrivningsprocent på 20 ved afskrivningen på et driftsmiddel, skal ejeren ved opgørelsen af de afskrivninger, som denne kunne have fratrukket, såfremt aktivet udelukkende var benyttet til erhvervsmæssige formål, ligeledes anvende en afskrivningsprocent på 20.¹⁵⁸

9.3. Delkonklusion

Omdannelse af en virksomhed kan enten ske som en skattepligtig omdannelse eller som en skattefri omdannelse. Hvis den skattepligtige virksomhedsomdannelse benyttes, bliver omdannelsen betragtet som en omdannelse efter afståelsesprincippet, hvilket betyder, at ejeren skattemæssigt vil blive behandlet, som havde han afstået virksomheden til en uafhængig tredjemand.

I en skattepligtig virksomhedsomdannelse bliver virksomheden afstået til handelsværdi. Det er dermed denne værdi, som overdrageren af virksomheden skal beskattes ud fra. Det er ligeledes muligt at overdrage enkelte aktiver til et selskab efter afståelsesprincippet.

Skattemæssigt har det samme betydning for selskabet og indskyderen, som en stiftelse ved apportindskud. Indskuddet i selskabet skal nemlig være af økonomisk karakter, og behøver derfor ikke at bestå af rede kontanter, men kan godt bestå af eksempelvis driftsmidler.

Ejeren af virksomheden bliver realisationsbeskattet af overdragelsen til omdannelsesselskabet. En skattepligtig omdannelse vil derfor oftest være en bekostelig affære for ejeren, da der kan være betydelige fortjenester, som vil komme til beskatning.

¹⁵⁵ Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, side 157

¹⁵⁶ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.5

¹⁵⁷ Lærebog om indkomstskat, side 805-806

¹⁵⁸ Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1: E.H.2.5

Det muligt at omdannelse af en personlig ejet virksomhed kan ske med tilbagevirkende kraft, dermed er det muligt, at virksomhedens overskud for tiden forud for stiftelsen kan blive beskattet i selskabet og ikke hos omdanneren. Der er dog en række betingelser, der skal opfyldes, eksempelvis skal den overdragne virksomhed være personligt ejet, og ejeren af den personlige virksomhed skal blive ejer af samtlige aktier eller anparter i det nye selskab mv. Det er ligeledes et krav, at hele virksomheden omdannes, da det ikke er muligt at omdanne enkelte aktiver med tilbagevirkende kraft.

Der skal i tilfælde af, at virksomhedsejeren anvender virksomhedsordningen skelnes mellem, om der foreligger en delvis eller fuldstændig afståelse. Dette har betydning i forhold til beskattningen af ejeren, jf. henholdsvis kapitel 5 om fuldstændig afståelse og kapitel 6 om delvis afståelse.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse sker der ikke beskatning ved omdannelsen, da omdannelsen efter VOL bygger på successionsprincippet. Det betyder, at selskabet indtræder i den oprindelige ejeres skattemæssige stilling, og beskatning af både selskabet og ejeren udskydes til en eventuel senere afståelse af selskabet.

Såfremt den skattepligtige ønsker at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, er der en række krav og betingelser, som skal opfyldes. Eksempelvis kan der kun ske omdannelse til et aktie- eller anpartsselskab. Betingelserne for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse findes i VOL § 2. Som hovedregel skal alle aktiver og passiver i den personligt ejede virksomhed overgå til omdannelsesselskabet. Det betyder, at blande benyttede aktiver også skal overdrages til omdannelsesselskabet. Undtagelsen hertil er ejendomme, der er blandet benyttet.

Ejere, som anvender virksomhedsordningen har mulighed for at holde et beløb, der er hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen uden for en virksomhedsomdannelse. Ligesom de kan vælge at inddrage en del eller hele beløbet i virksomhedsoverdragelsen.

Vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter og pålydendet af disse skal svare til den samlede aktie- eller anpartskapital. Som udgangspunkt må aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke være negativ. I tilfælde af, at anskaffelsessummen bliver negativ, skal den udlignes efter VSL § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4. Kravet om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke må være negativ, kan fraviges, såfremt omdanneren året før omdannelsen har anvendt virksomhedsskatteordningen.

Omdannelsen kan ske med tilbagevirkende kraft og skal senest være effektueret 6 måneder fra omdannelsesdatoen.

Der skal i den skatteretlige åbningsbalance hensættes enhver skat, som forventes afregnet ved en fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi.

For virksomheder med flere ejere skal alle ejerne anvende virksomhedsomdannelsesloven, og de skal have samme regnskabsperiode. Herudover skal de vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed.

Når den skattemæssige værdi skal opgøres, sker det aktiv for aktiv. Det vil sige, at et forventet tab i forbindelse med overdragelse af et aktiv ikke kan modregnes i en forventet fortjeneste ved overdragelse af et andet aktiv. Det er værdierne på tidspunktet for omdannelsesdatoen, der skal lægges til grund.

Når den skattepligtige anvender virksomhedsordningen og skal foretage en omdannelse efter reglerne i VSL, skal der skelnes mellem, om det er en fuldstændig eller en delvis omdannelse. Ved en fuldstændig omdannelse har den skattepligtige mulighed for at lade indestående på konto for opsparet overskud indgå i omdannelsen. Dette nedsætter aktiernes eller anparternes anskaffelsessum, og fortjenesten ved et senere salg vil blive større. Den skattepligtige kan også vælge ikke at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Dette medfører, at konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret. Det er en betingelse for den skattefrie omdannelse, at en negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen.

Ved en delvis omdannelse skal vederlaget for den afståede virksomhed indgå i virksomhedsordningen, og de aktier eller anparter, som erhverves ved omdannelsen anses for at være overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien ved begyndelsen af omdannelsesåret. Der skal ydermere overføres et beløb fra svarende til kontantværdien af vederlaget for virksomheden fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Det er også ved en delvis virksomhedsomdannelse muligt at nedsætte aktierne eller anparternes anskaffelsessum med en andel af indestående på konto for opsparet overskud. Hvis anskaffelsessumme ikke nedsættes, skal den ovennævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret.

I de tilfælde, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen bliver overført til omdannelsesselskabet, og den skattepligtige ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, anses de aktiver, der ikke overføres til selskabet for at være overført fra virksomheden til privatøkonomien.

Hvis den skattepligtige i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse netto indskyder gæld fra privatøkonomien i selskabet, anses et beløb svarende til denne gæld for at være overført virksomhedsordningen til privatøkonomien.

Retsvirkningerne for ejeren er, at der ikke sker beskatning i forbindelse med omdannelsen. Beskatningen finder først sted, når ejeren senere afstår sine aktier eller anparter og skal beskattes af avancen. Retsvirkningerne for selskabet er, at det succederer i omdannerens skattemæssige stilling. Det vil sige, at de aktiver og passiver, der overgår til selskabet, vil blive betragtet som værende erhvervet på samme tid, som den oprindelige ejer har erhvervet dem. I tilfælde af, at der har været foretaget afskrivninger inden omdannelsen, anses disse som værende foretaget af selskabet.

10. Konklusion

Der er som tidligere nævnt mange formalia at holde styr på, men også mange tvivlstilfælde, der melder sig i forbindelse med ophør med brug af virksomhedsordningen. Dette skyldes ikke mindst de mange forskellige måder, hvorpå ophøret kan finde sted. I dette speciale er der blevet set nærmere på, hvilke regler, der gælder i de forskellige situationer.

Hvordan ophør med brug af virksomhedsordningen behandles uden, at virksomheden ophører eller afstås.

Det er muligt for den skattepligtige frivillig at stoppe med at anvende reglerne i VSL og lade sig beskatte efter reglerne for kapitalafkastordningen eller personskattelovens bestemmelser. Der er også tilfælde, hvor den skattepligtige kan blive tvunget til at blive beskattet efter reglerne i VSL § 15 b. Dette sker, når den skattepligtige ikke opfylder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen, ved enten ikke at opfylde de regnskabsmæssige krav eller ved ikke at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er den samme beskatning ved frivillig og tvungen udtrædelse, nemlig efter VSL § 10, stk. 3, hvor den skattepligtige skal medregne indestående på konto for opsparet overskud med den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i indkomståret efter det indkomstår, hvor den skattepligtige senest har anvendt virksomhedsordningen.

I forhold til de regnskabsmæssige krav, vil en manglende opfyldelse af de formelle krav i forhold til BFL og mindstekravsbekendtgørelserne ikke i sig selv føre til at regnskabet bliver tilsidesat. Manglen skal være så stor, at regnskabet giver et misvisende billede af virksomhedens økonomiske forhold. Det er heller ikke altid nødvendigt at foretage løbende bogføring, såfremt de regnskabsmæssige forhold er meget simple. Det er dog nødvendigt at opretholde den regnskabsmæssige opdeling i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi, da det ellers ikke vil være muligt at foretage skatteberegning.

Der er ingen definition i loven, der angiver, hvornår man driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Derfor skal der skelnes til den almene praksis for den øvrige skattelovgivning. Det, der er kendetegnet ved at være selvstændig erhvervsdrivende, er, at den skattepligtige for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at indvinde økonomisk udbytte. Der er en række forhold, der skal inddrages, når det skal vurderes, om der foreligger en erhvervmæssig virksomhed, eksempelvis vil det tale for, at virksomheden er erhvervmæssig, såfremt den er rentabel, eller der er udsigt til dette.

Der kan også forekomme situationer, hvor der opstår tvivl, om skatteyderen er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Her taler det for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indkomstmodtageren selv tilrettelægger arbejdet og ikke er begrænset i sin adgang til at udføre arbejdet for andre hvervgivere. Der er også mange andre forhold, som tillægges betydning, for eksempel om indtægtsmodtageren har etableret sig i egne lokaler, ejer egne redskaber mm.

I de tilfælde, hvor den skattepligtige ophører med at anvende virksomhedsordningen, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den

personlige indkomst, jf. § 10, stk. 3, i indkomståret efter det indkomstår, hvor den skattepligtige senest har anvendt virksomhedsordningen

Hvordan den skattepligtige er stillet ved fuldstændig ophør/afståelse, når denne hidtil har anvendt virksomhedsordningen.

Fuldstændig afståelse er, når samtlige virksomheder i virksomhedsordningen afstås. Ved fuldstændig afståelse vil den skattepligtige ikke længere være berettiget til at anvende virksomhedsordningen, og ligesom efter VSL § 15 b skal der ske beskatning af tidligere års opsparede overskud. Hertil er afståelsestidspunktet vigtigt i forhold til, hvornår den skattepligtige skal udtræde af virksomhedsordningen. I forhold til VSL § 15, stk. 1, er afståelsestidspunktet som udgangspunkt overtagelsesdagen, idet virksomhedsordningen kan videreføres frem til denne dag. I nogle tilfælde kan en virksomhedsafståelse udskydes yderligere for eksempel, hvis der eksisterer kreditorer og debitorer, som først afvikles efter virksomhedsafståelsen.

Den skattepligtige har mulighed for at udskyde beskatningen af konto for opsparet overskud til det efterfølgende indkomstår, såfremt den regnskabsmæssige opdeling mellem privat og virksomhedsøkonomien opretholdes i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret har fundet sted. Dette skyldes, at virksomhedsordningen kan anvendes til og med udløbet af netop det indkomstår. Der vil dog ikke være mulighed for at overføre beløb til privatøkonomien uden om hæverækkefølgen og avancer mv. vil skulle indgå i ordningen. Alternativt kan indestående på konto for opsparet overskud beskattes i afståelses/ophørsåret.

Såfremt der overtages eller opstartes en ny erhvervsvirksomhed inden udløbet af det efterfølgende indkomstår, har den skattepligtige mulighed for at lade denne virksomhed succedere i den gamle virksomhedsordning, og tidligere opsparet overskud vil ikke blive beskattet. Den skattepligtige kan eksempelvis vælge at investere i en ejerlejlighed til udlejning, da denne udgør en erhvervsvirksomhed. For at kunne videreføre virksomhedsordningen er det et krav, at den skattepligtige fortsat holder virksomhedsøkonomien adskilt fra privatøkonomien, hvorfor det i tilfælde af, at den skattepligtige overvejer at overtage eller påbegynde ny virksomhed anbefales at opretholde adskillelsen mellem privat- og virksomhedsøkonomien.

Hvordan den skattepligtige bliver påvirket ved delvis ophør/afståelse af én af flere virksomheder, når denne anvender virksomhedsordningen.

Ved delvis afståelse af én eller flere virksomheder under den samme virksomhedsordning vil afståelsen som udgangspunkt blive behandlet efter hovedreglen i VSL § 15, stk. 3. Herefter vil salgssummen skulle indgå i virksomhedsordningen og skattepligtigt overskud, der stammer fra afståelsen, vil blive beskattet som alt andet skattepligtigt overskud under virksomhedsordningen.

Det er ikke muligt for den skattepligtige at ophøre med at anvende virksomhedsordningen på det tidspunkt, hvor der sker delvis afståelse i løbet af et indkomstår. Det er dog muligt at udtræde af virksomhedsordningen med virkningen for hele det indkomstår, hvor den delvise afståelse finder sted. I dette tilfælde vil salgssummen ikke indgå i virksomhedsordningen. Den skattepligtige kan også vælge at fortsætte med at anvende virksomhedsordningen for det indkomstår, hvor en delvis afståelse finder sted, skal salgssummen indgå i virksomhedsordningen.

Der findes i VSL § 15 a et alternativ for den skattepligtige. Her er det muligt at overføre et beløb svarende til det kontante nettovederlag fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Dette beløb kommer til at indgå i den personlige indkomst, da beløbet fra indskudskontoen allerede er beskattet. Derfor skal der ske en forholdsmæssig beskatning af det opsparede overskud i forhold til det overførte beløb.

Såfremt den skattepligtige overfører et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen, begrænser det adgangen til opsparing i afståelsesåret, idet der kun kan opspares et beløb svarende til virksomhedens skattepligtige overskud (overskuddet før fradrag af kapitalafkast) med fradrag af en forholdsmæssig del heraf.

Der gælder de samme regler ved delvis ophør, som ved delvis afståelse. Dermed er det også muligt for den skattepligtige at overføre et beløb fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Der er dog ikke noget kontant nettovederlag, hvorfor der i stedet benyttes den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget, som vedrører den ophørte virksomhed.

Hvad der sker med virksomhedsordningen, såfremt der sker ændringer i skattepligten til Danmark.

Ved ophør af skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted i medhør af en dobbeltbeskatningsaftale beskattes konto for opsparet overskud i ophørsåret efter VSL § 15 c. I de tilfælde, hvor vedkommende stadig er skattepligtig med hensyn til virksomhed med fast driftssted i Danmark, udskydes ophørsbeskatningen, indtil skattepligten ophører forudsat, at virksomhedsordningen fortsat anvendes.

Når skattepligten til Danmark ophører efter KSL § 1, eller der sker flytning af hjemsted i medhør til en dobbeltbeskatningsaftale, så har Danmark som hovedregel ikke længere hjemmel til at beskatte indkomsten fra virksomhed beliggende i udlandet. Derfor skal en person, der forud for skattepligtsophøret eller hjemstedsflytningen kun har haft erhvervsvirksomhed i udlandet og anvendt virksomhedsordningen ligeledes beskattes af indestående på konto for opsparet overskud i ophørsåret efter VSL § 15 c.

Der vil ligeledes ske beskatning af konto for opsparet overskud i ophørsåret, såfremt skattepligten efter KSL § 2 vedrørende fast driftssted ophører. Virksomhedsordningen kan dog videreføres uden efterbeskatning, såfremt den begrænsede skattepligt ophører som følge af, at den pågældende person i stedet bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark.

Når en person, der tidligere har været ubegrænset skattepligtig til Danmark, hidtil har anvendt virksomhedsordningen på virksomheder i udlandet, og disse virksomheder ikke længere er skattepligtige til Danmark, kan reglerne om delvist ophør anvendes.

Hvordan den skattepligtige kan ophøre med at anvende ordningen ved enten at succedere til et familiemedlem, en nær medarbejder eller en tidligere ejer.

Skattemæssig succession betyder, at overdrageren ikke bliver beskattet af fortjenesten af overdragelsen, idet erhververen indtræder i overdragerens anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.

For at kunne benytte sig af reglerne om skattemæssig succession skal der foreligge en erhvervmæssig virksomhed, og der skal foreligge en overdragelse af enten en hel virksomhed eller en ideel andel heraf i levende live. Ydermere skal erhververen være fuld skattepligtig til Danmark, medmindre aktiverne indgår i en virksomhed med fast driftssted i Danmark, eller vedrører fast ejendom i Danmark. Der kan ligeledes succederes i virksomheder, som Danmark har beskatningsretten til i henhold til en dobbelt beskatningsaftale.

Beslutningen om succession skal senest meddeles til myndighederne i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for overdrageren i det indkomstår, hvori overdragelsen er sket.

Overdragelse kan ske til en nærmere bestemt personkreds omfattende børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskab. Det er ligeledes muligt at overdrage en virksomhed med succession til sin ægtefælle. Ægtefællerne skal have samme husstand og de må ikke være separeret eller skilt.

Det er også muligt at overdrage virksomheden til en nær medarbejder eller en tidligere ejer af virksomheden. Hertil knytter sig nogle betingelser. Det er eksempelvis et krav, at en nær medarbejder har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. For at der kan ske overdragelse til en tidligere ejer, skal overdragelsen ske inden for de første 5 år efter, at overdrageren har erhvervet virksomheden eller andelen heraf. Overdrageren skal også have erhvervet virksomheden af den tidligere ejer med succession.

De aktiver, som overdrages med succession, kan både være fysiske og immaterielle aktiver og det er aktiver, hvor fortjenesten ellers ville blive beskattet ved en virksomhedsafståelse. Når en overdragelse sker med succession skal der træffes beslutning, om der i forhold til den overdragede andel for hvert aktiv skal ske succession eller ej. Såfremt en virksomhed er overdraget med succession, kan erhververen godt kun have succederet i en del af et aktiv, således kan overdragelserne både være skattefrie og skattepligtige for overdrageren.

For fast ejendom gælder det, at ejendommens erhvervmæssige andel skal udgøre en andel på mere end 50 % for, at der kan succederes i hele ejendomsavancen. Når den erhvervmæssige andel er mindre end 50 %, kan der kun succederes i den del af ejendomsavancen, der svarer til den erhvervmæssige andel af ejendommen.

Det er også muligt at succedere i konto for opsparet overskud, såfremt erhververen opfylder kravene i VSL § 1. Herudover skal aftaletidspunktet ligge dagen efter udgangen af overdragerens indkomstår, og det vil være hensigtsmæssigt at ligge selve overtagelsen dagen efter, da overdrageren på dette tidspunkt ophører med at drive virksomhed i relation til VSL. Beslutningen kan træffes senere, hvilket kan være hensigtsmæssigt, da parterne ikke altid kender størrelsen af konto for opsparet overskud på aftaletidspunktet.

Der vil ofte foreligge en gave i forbindelse med succession, da virksomheden må antages for at blive overdraget mellem interesseforbundne parter. Når der sker tildeling af en gave i forbindelse med en overdragelse med succession bliver modtageren af gaven enten gaveafgifts- eller skattepligtig af gavens værdi, og det er reglerne i BAL § 22, der afgør, om modtageren bliver gaveafgiftspligtig eller skattepligtig af gavens værdi. Der skal også beregnes en passivpost til modregning i gavens værdi.

Hvordan den skattepligtige kan omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab enten ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse eller en skattefri virksomhedsomdannelse.

Omdannelse af en virksomhed kan enten ske som en skattepligtig omdannelse eller som en skattefri omdannelse. Hvis den skattepligtige virksomhedsomdannelse benyttes, bliver omdannelsen betragtet som en omdannelse efter afståelsesprincippet, hvilket betyder, at ejeren skattemæssigt vil blive behandlet, som havde han afstået virksomheden til en uafhængig tredjemand.

I en skattepligtig virksomhedsomdannelse bliver virksomheden afstået til handelsværdien. Det er dermed denne værdi, som overdrageren af virksomheden skal beskattes ud fra. Det er ligeledes muligt at overdrage enkelte aktiver til et selskab efter afståelsesprincippet.

Skattemæssigt har det samme betydning for selskabet og indskyderen, som en stiftelse ved apportindskud. Indskuddet i selskabet skal nemlig være af økonomisk karakter, og behøver derfor ikke at bestå af rede kontanter, men kan godt bestå af eksempelvis driftsmidler.

Ejeren af virksomheden bliver realisationsbeskattet af overdragelsen til omdannelsesselskabet. En skattepligtig omdannelse vil derfor ofte være en bekostelig affære for ejeren, da der kan være betydelige fortjenester, som vil komme til beskatning.

Det muligt at omdannelse af en personlig ejet virksomhed kan ske med tilbagevirkende kraft. Dermed er det muligt, at virksomhedens overskud for tiden forud for stiftelsen kan blive beskattet i selskabet og ikke hos omdanneren. Der er dog en række betingelser, der skal opfyldes, eksempelvis skal den overdragne virksomhed være personligt ejet, og ejeren af den personlige virksomhed skal blive ejer af samtlige aktier eller anpartar i det nye selskab mv. Det er ligeledes et krav, at hele virksomheden omdannes, da det ikke er muligt at omdanne enkelte aktiver med tilbagevirkende kraft.

Der skal i tilfælde af, at virksomhedsejeren anvender virksomhedsordningen skelnes mellem, om der foreligger en delvis eller fuldstændig afståelse, da dette har betydning i forhold til beskatningen af ejeren.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse sker der ikke beskatning ved omdannelsen, da omdannelsen efter VOL bygger på successionsprincippet. Det betyder, at selskabet indtræder i den oprindelige ejeres skattemæssige stilling, og beskatning af både selskabet og ejeren udskydes til en eventuel senere afståelse af selskabet.

Såfremt den skattepligtige ønsker at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, er der en række krav og betingelser, som skal opfyldes. Eksempelvis kan der kun ske omdannelse til et aktie- eller anpartsselskab. Som hovedregel skal alle aktiver og passiver i den personligt ejede virksomhed overgå til omdannelsesselskabet. Det betyder, at blande benyttede aktiver også skal overdrages til omdannelsesselskabet. Undtagelsen hertil er ejendomme, der er blandet benyttet.

Ejere, som anvender virksomhedsordningen har mulighed for at holde et beløb, der er hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen uden for en virksomhedsomdannelse. Ligesom de kan vælge at inddrage en del eller hele beløbet i virksomhedsoverdragelsen.

Vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter, og pålydendet af disse skal svare til den samlede aktie- eller anparterkapital. Som udgangspunkt må aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke være negativ. I tilfælde af, at anskaffelsessummen bliver negativ, skal den udlignes efter VSL § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4. Kravet om, at aktiernes eller anparternes anskaffelsessum ikke må være negativ, kan fraviges, såfremt omdanneren året før omdannelsen har anvendt virksomhedsskatteordningen.

Omdannelsen kan ske med tilbagevirkende kraft og skal senest være effektueret 6 måneder fra omdannelsesdatoen.

Der skal i den skatteretlige åbningsbalance hensættes enhver skat, som forventes afregnet ved en fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi.

For virksomheder med flere ejere skal alle ejerne anvende virksomhedsomdannelsesloven, og de skal have samme regnskabsperiode. Herudover skal de vederlægges i forhold til deres andele i den personligt drevne virksomhed.

Når den skattemæssige værdi skal opgøres, sker det aktiv for aktiv. Det vil sige, at et forventet tab i forbindelse med overdragelse af et aktiv ikke kan modregnes i en forventet fortjeneste ved overdragelse af et andet aktiv. Det er værdierne på tidspunktet for omdannelsesdatoen, der skal lægges til grund.

Når den skattepligtige anvender virksomhedsordningen og skal foretage en omdannelse efter reglerne i VSL, skal der skelnes mellem, om det er en fuldstændig eller en delvis omdannelse. Ved en fuldstændig omdannelse har den skattepligtige mulighed for at lade indestående på konto for opsparet overskud indgå i omdannelsen. Dette nedsætter aktiernes eller anparternes anskaffelsessum og fortjenesten ved et senere salg vil blive større. Den skattepligtige kan også vælge ikke at nedsætte aktiernes eller anparternes anskaffelsessum. Dette medfører, at konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret. Det er en betingelse for den skattefrie omdannelse, at en negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen.

Ved en delvis omdannelse skal vederlaget for den afståede virksomhed indgå i virksomhedsordningen, og de aktier eller anparter, som erhverves ved omdannelsen anses for at være overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien ved begyndelsen af omdannelsesåret. Der skal ydermere overføres et beløb fra svarende til kontantværdien af vederlaget for virksomheden fra indskudskontoen til mellemregningskontoen uden om hæverækkefølgen. Det er også ved en delvis virksomhedsomdannelse muligt at nedsætte aktierne eller anparternes anskaffelsessum med en andel af indestående på konto for opsparet overskud. Hvis anskaffelsessumme ikke nedsættes, skal den ovennævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud medregnes til den personlige indkomst i omdannelsesåret.

I de tilfælde, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen bliver overført til omdannelsesselskabet, og den skattepligtige ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, anses de aktiver, der ikke overføres til selskabet for at være overført fra virksomheden til privatøkonomien. Hvis den skattepligtige i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse netto indskyder gæld fra privatøkonomien i selskabet, anses et beløb svarende til denne gæld ligeledes for at være overført virksomhedsordningen til privatøkonomien.

Retsvirkningerne for ejeren er, at der ikke sker beskatning i forbindelse med omdannelsen. Beskatningen finder først sted, når ejeren senere afstår sine aktier eller anpartar og skal beskattes af avancen. Retsvirkningerne for selskabet er, at det succederer i omdannerens skattemæssige stilling. Det vil sige, at de aktiver og passiver, der overgår til selskabet vil blive betragtet som værende erhvervet på samme tid, som den oprindelige ejer har erhvervet dem. I tilfælde af, at der har været foretaget afskrivninger inden omdannelsen, anses disse som værende foretaget af selskabet.

11. Summary

This thesis discusses the regulations concerning closure and cession in the company taxation system (Virksomhedsskatteordningen) including succession and business reorganization.

The company taxation system is often severely criticized for being heavy administrative to use as it contains many requirements. This is not least because there are many different ways in which the closure or cession can take place.

This thesis explains the rules regarding closure and cession in order to illustrate the opportunities and which rules but also which opportunities a taxpayer, who uses the company taxation system has, if this person no longer wants to use or no longer is entitled to use the company taxation system. The problem statement therefore is:

"When and how do the rules regarding closure/cession, succession and business reorganization in connection with closing down apply the company tax system?"

The focus in the thesis will therefore be on which rules that should apply in the various closure situations.

The taxpayer's companies are treated under the same company tax system and if it is used it must be applied to all the companies belonging to the taxpayer.

It is important to clarify whether there are one or more companies under the same company tax system regarding to the situation of cession, closure, succession and business transformation. This is relevant for how the cession and closure are processed and which rules that applies.

Besides situations where a company is closed or ceded it is also possible for the taxpayer to withdraw from the company tax system and enter the regulations that are present outside the company taxation system. In some cases the taxpayer may also be forced to withdraw from the company taxation system in the requirements no longer are fulfilled.

A total closure/cession is when all of the activities under the company taxation system stops. Either because the company is sold or closed down. The taxpayer has two possibilities regarding cession. He can either withdraw directly for the company taxation system or he can remain in the company taxation system until the sales year ends. If the taxpayer starts a new company before the fiscal year ends and he has maintained the separation of the private and company economy, then the new company may continue in the old agreement.

When the taxpayer has more companies under the same company taxation system partial cession arises. When the taxpayer sells assets, the profit will be a part of the company taxation system. There is an alternative regulation, which enables the taxpayer to release resources from the partial cession. If this is chosen there is will be a taxable proportional part of saved profit and there will be a limitation in the company's option to make savings.

When a person who so far has been fully taxed in Denmark moves the fiscal place of resident to a place outside Denmark, and he therefore no longer or only partially is subjected to pay tax In Denmark this

may have an effect on the company taxation system. When a person no longer is subjected to pay taxes in Denmark, and then he is no longer entitled to use the company taxation system. In cases where the person continues with a company in Denmark, in which he is going to be taxable of, then the taxpayer may continue to use the company taxation system for this particular company. If the person before moving the fiscal place of residence had had foreign companies under his company taxation system, these companies have to be withdrawn from the company taxation system according to the regulations about partial cession.

It is possible to hand over the business to family members, close employees or a former owner by using the rules of tax succession. When a generational change is made by using the succession rules, there will not be any foreclosure taxation to the one who turns over the company. The latent tax, that lies within the company will be turned over to the assignee, and will be deferred until he sells the company or parts of it without using the rules of succession. The assignee will succeed in the assignor's taxation situation regarding tax acquisition cost, acquisition time etc. for the assets that are turned over.

It is also possible to reorganize the personal business into a corporation. This can either happen by using a method where the taxpayer becomes taxable as

There are two possibilities in order to transform a personal business to a company. One possibility is a taxable conversion, and the second option is a tax-free conversion. The tax-free business transformation is based on a succession principle. It is therefore possible to transfer a personal owned business to a company without any taxation by the owner. This is because the company, in which the personal business is transformed to, enters the owner's tax position. When the rules on tax-free business transformation are not used, either because the owner of the company is not able to fulfill the requirements to apply the rules on tax-free business transformation, or that the owner chooses not to apply the rules. In these situations it is a taxable conversion because the usual tax consequences of a sale will occur.

12. Litteratur

12.1. Bøger

Jacob Mosegaard Larsen: *"Virksomhedsskatteloven med kommentarer"* 1. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winter-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen: *"Skatteretten 2"* 5. udgave, Thomsens Reuters

Jane K. Bille: *"Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død"* Forlaget Thomsen

Susanne Pedersen, Søren Friis Hansen og Nis Jul Clausen: *"Festskrift til Ole Bjørn"* Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Søren Halling-Overgaard og Birgitte Sølvkær Olesen: *"Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag"* 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig: *"Lærebog om indkomst skat"* 13. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag

12.2. Vejledninger

Den juridiske vejledning 2011-1

Ligningsvejledning; Erhvervsdrivende, 2011-1

12.3. Hjemmesider

ATP satser 2009-2011:

www.atp.dk/X5/wps/wcm/connect/atp/atp.dk/erhverv/pens/atp/privat_virksomhed/hvad_koster_det/satser_for_2009/satser_for_2009-2011.htm

Forside billede:

www.dinepenge.dk/investering/god-maaned-danskernes-opsparing

Skatteudvalget 2010-11, SAU alm. del, endeligt svar på spørgsmål 289:

www.ft.dk/samling/20101/almdel/sau/spm/289/svar/782937/961072.pdf

12.4. Afgørelser

LSR af 28/4-11, Journalnr. 09-02993	SKM.2008.463.SR	TFS.1987.2.HRD
LSRM.1983,143	SKM.2008.1007.LSR	Tfs.1990.186.LSR
SKDM.1984,278.VLD	SKM.2009.197.LSR	Tfs.1990.558.LSR
SKM.2003.157.VLR	SKM.2009.259.BR	Tfs.1996.52.Ø
SKM.2003.413.HR	SKM.2009.411.SR	TFS.1998.719.LSR
SKM.2004.452.LSR	SKM.2009.644.SR	Tfs.2000.661.VL
SKM.2005.124.ØLR	SKM.2010.170.SR	Tfs.2002.371.LR
SKM.2006.641.HR	SKM.2010.277.BR	TFS.2003.825.LSR
SKM.2006.682.LSR	SKM.2010.589.SR	Tfs.2004.116.HD
SKM.2007.107.HR	SKM.2010.610.SR	Tfs.2004.344.Skd
SKM.2007.278.HR	SKM.2011.246.LSR	
	TFS.1985.363.LSR	

12.5. Anvendte lovforkortelser

ABL - Aktieavancebeskatningsloven	LL – Ligningsloven
AL – Afskrivningsloven	PBL – Pensionsbeskatningsloven
AMBL – Arbejdsmarkedsbidragsloven	PSL – Personskatteloven
BAL - Boafgiftsloven	RVL – Retsvirkningsloven
BFL – Bogføringsloven	SEL – Selskabsskatteloven
EBL - Ejendomsavancebeskatningsloven	SL – Statsskatteloven
KGL – Kursgevinstloven	VOL - Virksomhedsomdannelsesloven
KSL – Kildeskatteloven	VSL – Virksomhedsskatteloven