

Retteskema - eksamen sommer 2011

Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 8. Juni 2011.

Indledning

Ved bedømmelsen lægges afgørende vægt på givne begrundelser. Det skal således i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses i resposumlignende form.

Om rettevejledningen

Der angives hermed alene skematisk rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvareelserne. Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således er åben for den konkrete besvarelse, dog skal nedennævnte bestemmelser berøres. Vigtigt er det at eleverne argumenterer og afgiver besvarelsen i ovenfor ønskede form.

Spørgsmål / Svar

Tema → Virksomhedsresultat

Spørgsmål

A.1. Bør Bjarne også for indkomståret 2010 anvende virksomhedsordningen?

Svar.

Eleven skal kort beskrive principperne for anvendelse af virksomhedsordningen efter virksomhedsskattelovens afsnit I og særligt omtale princippet efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2 omkring opsparet overskud som alene er a conto-virksomhedsbeskattet.

Det fremgår af opgaveteksten, at der ved indgangen til indkomståret 2010 allerede var et opsparet overskud på 3.000.000 kr. Derfor skal eleven anbefale, at der i henhold til virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2 ved selvangivelsen tilvælges en fortsat anvendelse af virksomhedsordningen - idet der ellers vil ske beskatning af indestående på konto for opsparet overskud, jf. virksomhedsskattelovens § 15 b, stk. 1. Tilsvarende ved manglende tilvalg af virksomhedsordningen for 2010 så vil årets overskud for indkomståret 2010 blive beskattet fuldt ud efter personskattelovens § 3. Der er allerede derfor to vigtige situationer ad beskatning af overskud, der begrundes/tilskynder til fortsat anvendelse af virksomhedsordningen.

Spørgsmål

A.2. Hvilken bilbeskatning kan opgøres for Bjarne - og hvordan skal det medregnes for ham, når han opgør sin virksomhedsindkomst?

Svar

Der skal efter ligningslovens § 16, stk. 4, opgøres skematiske værdier for værdi af fri bil, og anvendes princippet efter virksomhedsordning, jf. lovens § 1, stk. 3, som i sit 5. pkt. tilsiger følgende:

"Biler og multimedier, der benyttes både erhvervmæssigt og privat, kan indgå i virksomheden. Ved fastsættelse af værdien af privat benyttelse af aktiver, der indgår i virksomheden, finder ligningslovens § 16 tilsvarende anvendelse."

Af opgaven fremgår, at bilen indgår indskudt i virksomheden som del af virksomhedens driftsmidler, dvs. bilen er indskudt i ordningen, jf. indskudskontoen. Dette betyder, at eleven kan opgøre den private bilbeskatningsværdi efter ligningslovens § 16, stk. 4 - og det er som følger:

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr. Til den skattepligtige værdi medregnes et miljøtillæg. Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven. For biler, der er anskaffet af arbejdsgiveren højst tre år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi i det indkomstår, hvori første indregistrering er foretaget, og i de to følgende indkomstår til den oprindelige nyvognspris og herefter til 75 pct. af nyvognsprisen.

I opgaven er alene oplyst en nyvognspris på 300.000 kr. - og derfor kan beregningen opgøres til (25% af 300.000)kr. = 75.000 kr.

Der er intet oplyst om miljøtillægget - men den gode besvarelse nævner dog ex tunc, at dette skal tillægges. Der er heller intet nævnt om bilen reelt har været anskaffet - så man har et 25% 's nedslag - men den gode besvarelse bør kort skitsere, at der principielt afhænger af hvornår bilen er købt kan være et nedslag i nyvognsprisen på 25% i det "tredje år", jf. reglen oven for.

Herefter skal eleven konkludere om beskatningens gennemførelse, at dette sker ved at virksomhedsoverskuddet tillægges firmabil-indkomsten som beregnet til 75.000 kr. - og som beskattes som del af virksomheden, dvs. personlig indkomst - og som del af den hævdede virksomhedsindkomst/overskudsdisponering.

Spørgsmål

A.3. Du bedes opgøre det skattemæssige resultat **før** skattemæssige afskrivninger og renter - og du bedes i den forbindelse for de pågældende korrektioner som skal vises post for post i din besvarelse angive beskatningshjemmel og de nødvendige skattemæssige sondringer du foretager dig.

Svar

Eleven skal indledningsvis vise forståelse for forskellen mellem regnskabsmæssigt resultat og så konverteringen over til skattereglerne, dvs. skatteregnskab.

Det skattemæssige resultat som opgaven ønsker besvaret er "**skattepligtig indkomst før afskrivninger og renter**".

Det regnskabsmæssige nettoresultat før skat er 930.000 kr. - og som jo bygger på regnskabsmæssige principper (forsigtighed mv.) Dette skal korrigeres/konverteres til skatteopgørelse jf. skattelovgivningen som følger (kr):

Resultat, regnskabsmæssigt før skat = 930.000

Konverteringer:

+ regnskabsmæssige afskrivninger	300.000
+ finansielle poster, renter	75.000
+ hensættelse til tab på debitor	50.000
+ ikke fradragsberettiget andel af repræsentation (75%)	7.500
+ikke fradragsberettiget andel af sponsorat (skønnet andel)	50.000
+ ikke fradragsberettet studietur og kombineret ferierejse	50.000
+ værdi af fri bil, jf. oven for.	75.000

Korrigeret skattemæssigt resultat herefter før afskrivninger og renter → 1.537.500 kr.

Skatteretlige begrundelser for "konverteringen":

- Regnskabsmæssige afskrivninger skal tilbageføres, da de hviler på andre principper end de skattemæssige som alene følger afskrivningsloven. Opgave A.3. beder samtidig om et resultat før skattemæssige afskrivninger - og derfor skal eleven ikke her i opgavebesvarelse A.3. afsætte skattemæssige afskrivninger.
- Renter er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6 e - og tilmed renteperiodiseret efter virksomhedsskattelovens § 6, stk. 2 - men der skal korrigeres i opgørelsen, da opgave A.3. alene beder om resultat før renter.
- Hensættelse til tab til debitor har påvirket regnskabet - men dette skal korrigeres skattemæssigt, idet der skattemæssigt efter statsskattelovens § 6 a, jf. kursgevinstlovens § 17, alene er fradrag for konstaterede tab. Praksis om fradrag for tab på debitorer er udviklet på grundlag af reglerne i SL §§ 4 - 6.
 - Det, der er spørgsmålet, er på hvilket tidspunkt tabet skal påvirke den skattepligtige indkomst. Tab på forretningsdebitorer skal fratrækkes i det indkomstår, hvor tabet er konstateret og kan gøres endeligt op. Det er skattemæssigt ikke en forudsætning for tabsfradrag, at fordringen i enhver henseende uomtvisteligt og endeligt skal være tabt. Nedskrivning kan i særlige tilfælde anerkendes, selv om uerholdeligheden ikke er konstateret ved forgæves udlæg eller andre retsskridt, hvis fordringen efter en konkret vurdering må anses for at være helt eller delvis uerholdelig. Om kravene til sandsynliggørelse af tab, har Vestre Landsret i skd.39.331 udtalt, at »der gives vel i praksis adgang til en skønsmæssig foreløbig afskrivning, allerede når betalingsstandsning eller bobehandling er indtrådt, men at skattemyndighederne må være berettiget til at betinge denne af nærmere dokumentation for størrelsen af det forventede tab«. Der kan endvidere forudsætningsvis henvises til Østre Landsret i skd. 58.277. En vurdering foretaget af skatteyderen eller af dennes revisor er følgelig ikke tilstrækkelig, se LSRM 1974.161. Derimod er en erklæring fra bobestyrelsen om den forventede dividende som regel tilstrækkelig. Under særlige omstændigheder kan det - f.eks. ved hjælp af en erklæring fra en bobestyrer - anses for sandsynliggjort, at en fordring eller en væsentlig del heraf er tabt. Særlige omstændigheder kan være debitors indtrådte konkurs, betalingsstandsning, akkord, likvidation på grund af insolvens, debitors forsvinden eller lignende. Således kan tabsfradrag foretages, selv om uerholdeligheden ikke er konstateret ved forgæves udlæg eller andre retsskridt. Med hensyn til kravene til konstateringen af et tab på debitorer eller til sandsynliggørelsen af et forventet tab på debitorer, skal disse være opfyldt i det indkomstår, hvor tabet ønskes fratrukket, jf. SKM2002.100.HR, SKM2004.108.HR og SKM2006.527.ØLR. I SKM2005.207.ØLR bemærkede landsretten, at et tab ikke kan anses for konstateret, blot fordi man ikke ønsker at afholde inkassoomkostninger. Ifølge LSRM 1974.15 kunne fradrag foretages på det tidspunkt, hvor skatteyderen som led i sin almindelige forretningsgang konstaterede tabet ved at modtage fællesafregning for en række løbende sager fra sin advokat.
 - Opgaven giver ikke andre bidrag end at hensættelsen som er foretaget regnskabsmæssigt skal tilbageføres - da der ikke er oplysninger om konkret uerholdelighed og der er slet ingen oplysninger om AutoCenter v. Bjarne Svind anvender den særlige praksis for hensættelser i form af procentvis nedskrivning (regnskabsmæssigt påviselige erfaringer) osv.
- Repræsentation. Ifølge ligningslovens § 8, stk. 4, er der skattemæssigt alene fradrag for 25% af den afholdte udgift, og derfor skal der korrigeres for 75% af udgiften. Hele udgiften har påvirket det regnskabsmæssige resultat.
- Sponsorat. Ifølge ligningslovens § 8, stk. 1, jf. statsskattelovens § 6 a vil der være fradragsret for sponsorater - men i det omfang det kan siges at have en naturlig og sædvanlig tilknytning til driften og indkomsterhvervelsen.
 - Der er selvfølgelig en vis frihed for den erhvervsdrivende til i reklameøjemed at støtte sportsklubber - her i opgaven Randers Freja - men en udgift på 100.000 kr. må anses som en meget stor andel af virksomhedens indtjening - og allerede derfor må der formentlig skæres i fradragsretten.
 - Der bør dog indrømmes en skønnet fradragsværdi - som her i opgavebesvarelsen er foreslået til 50% under forudsætning af modstående reklameværdi. Resten må anses som en privatudgift for virksomhedsejeren. Skattepraksis beskrives således → Sponsorbidrag er bidrag, en virksomhed yder til f.eks. sportsfolk,

sportsklubber, kulturelle og lignende formål mod til gengæld at opnå en ydelse i form af ret til at få reklame for deres navn eller firmamærke. Sådanne udgifter er normalt fuldt fradragsberettigede som reklameudgifter, når virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimeligt forhold til det ydede bidrag. Reklameværdien består normalt i en pligt for bidragsmodtageren til enten at tillade opsætning af reklamer i sportshaller eller på stadioner eller at bære reklamer for bidragsyderen på trøjer, dragter, rallybiler, sejlbåde osv. I princippet kan en reklameudgift af den nævnte art være fradragsberettiget, selv om den ydes til skatteyderens egne sportsaktiviteter. En forudsætning for at kunne betragte sponsorbidrag som en fradragsberettiget reklameudgift er, at bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet. I modsat fald må sponsorbidrag betragtes som en ikke fradragsberettiget gave. Et afgørende element i vurderingen af den eventuelle reklameværdi for sponsorstøtten er karakteren af virksomhedsområdet sammenholdt med karakteren af den reklame, virksomheden opnår gennem sit sponsorbidrag. I den forbindelse er det relevant at se på virksomhedens produktmasse, størrelse og kundegrundlag sammenholdt med reklamens målgruppe.

- For at opnå fradrag for en reklameudgift, herunder en udgift til et sponsorbidrag efter LL § 8, stk. 1, er der således et krav om direkte sammenhæng mellem det sponsoreredes karakter og firmaets virksomhed. Se fra praksis: Sponsorbidrag må, som nævnt, i visse tilfælde betragtes som en ikke fradragsberettiget gave. Fradrag må således nægtes, hvis det overvejende eller eneste motiv til bidraget har været veneration for klubben. I LSRM 1979, 188 blev en ejendomsmægler nægtet fradrag for udgifter til gavekort til en fodboldklubs træner. Ejendomsmægleren havde ved ansættelsen derimod fået fradrag for udgifter til indkøb af fodboldtrøjer med påtrykt reklametekst. En ejendomsmægleres fradrag for udgifter til sponsorering af en golfturnering blev ikke godkendt, idet udgifterne måtte anses for afholdt som følge af ejendomsmæglerens personlige interesse for golfspillet, TfS 1989, 375 LSR.
- Studietur - ferierejse. Ved afgørelsen af, om der efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er fradrag for udgifter til rejser i udlandet, skal der foretages en konkret vurdering i hver enkelt sag. Rejseudgifterne skal have en konkret og direkte sammenhæng med virksomhedens indkomstskabende aktiviteter. Skatteyderen skal godtgøre, at den omhandlede rejse har haft den fornødne sammenhæng med hans indkomsterhvervelse i indkomståret eller de umiddelbart derpå følgende indkomstår. Retspraksis viser, at der er en tendens til en noget mildere bevisbedømmelse ved modeprægede fag. Rejserne kan efter skattepraksis deles op i 3 grupper: A) Rejser der er fuldt fradragsberettigede B) Rejser der er delvist fradragsberettigede (blandede forretnings- og ferierejser) C) Ikke fradragsberettigede rejser (private rejser) Selv om en rejse har rent fagligt indhold og således ikke har noget turistmæssigt islæt, er der ikke fradrag for udgifterne, når rejsen er af generel karakter. Dette skyldes, at kravet om en konkret og direkte sammenhæng mellem rejsen og skatteyderens indkomstskabende aktiviteter ikke er opfyldt.
- I opgaven er der tale om en virksomhed for Bjarne Svind som hedder AutoCenter Rander - og han har selv opbygget dette. Dette betyder også at det er alle typer biler og ikke blot Toyota-biler. Rejsen til Japan har et overvejende islæt af ferie - og vil være en ikke-fradragsberettiget privat ferierejse koblet med ganske lidt fagligt indhold af mere generel karakter - og der er derfor ikke den for fradrag fornødne tilknytning til indkomsterhvervelsen i virksomheden, jf. statsskattelovens § 6 a.
- Vedligeholdelse bygninger. I opgaven er nævnt dels, at der er forbedringsudgifter på 200.000 kr. - og dels er der afholdt og regnskabsmæssigt fratrukket 100.000 kr. som vedligeholdelse. Eleven kan svare under den forudsætning, at der er afholdt samlet 300.000 kr. og dermed vil de 100.000 kr. være vedligeholdelse, jf. også opgaveteksten og dermed fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6 litra e. Der skal i så fald ikke ske nogen "konvertering". Hvis eleven finder, at der er fratrukket 100.000 kr. som reelt skattemæssigt burde være forbedring - da skal dette understøttes af argumentation målt i forhold til ejertiden siden 2005, hvilket ikke forekommer som en uforholdsmæssig udgift - og skønnet for fradragsnægtelse skal da ske i forhold til princippet i dommen UFR 1958.1173 H - og man bør da også her nå til et vist fradrag alt efter arbejdernes karakter - dog skal elever der vælger denne sontring så huske at reducere afskrivningsmulighederne, jf. neden for opgave A.4.
- Bil-indkomsten, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, bør nævnes, jf. også sammenhængen til opgave A.2, og da bilen indgår i virksomheden skal der tillægges denne værdi til det skattemæssige resultat.

Spørgsmål

A.4. Beskriv dernæst de afskrivningsmuligheder, der foreligger skattemæssigt for de afskrivningsberettigede aktiver?

Svar

- Saldoafskrivning på driftsmidler, jf. afskrivningslovens § 5.

Inventar, driftsmidler, maskiner, herunder firmabilen - kan afskrives på driftsmiddelsaldoen efter ejerens valg med mellem 0-25% årlig afskrivning.

Det er oplyst, at driftsmiddelsaldo pr. 31. december 2010, dvs. ultimoværdien for indkomståret 2010 som skal bruges til afskrivningsgrundlaget, udgør 500.000 kr. Der kan derfor afskrives med mellem 0 og 25% som skattemæssig afskrivningsmulighed for Bjarne Svind.

- Indkøb af "brugt kunst"

Antikviteter mv. kan ikke afskrives skattemæssigt, jf. afskrivningslovens § 2, stk.3 - og ifølge teksten er der tale om "brugt kunst" - dvs. ikke nyt førstegangskøb - og derfor finder de særlige regler i afskrivningslovens § 44 A/44B ikke anvendelse. Der vil heller ikke kunne foretages fradrag efter statskattelovens § 6 a, da der er tale om indkøb af formuegoder.

- Software

Der er indkøbt software for 20.000 kr. og dette kan straksafskrives, jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4 - eller dog vælges sammenlagt med driftsmidlerne og afskrives efter § 5.

- Bygninger

Der er ikke på noget tidspunkt foretaget afskrivninger - og anskaffelsessummen ad bygninger er aktiveret skattemæssigt med 3.000.000 kr. - og der er afholdt forbedringer på 200.000 kr. jf. opgaven.

Eleven skal vurdere hvad der vil være afskrivningsberettiget, jf. afskrivningslovens § 14. Dette vil være udstillingslokaler, autoværksted og personalespiserum og omklædning som udgør 400+50 m². Kontorlokaler på 50 m² vil principielt efter afskrivningslovens § 14, stk. 1 være ikke-afskrivningsberettiget, jf. § 14, stk. 1, nr. 1. - men efter § 14, tk. 3 vil der dog uanset dette alligevel kunne afskrives ud fra lokalitet-accessoriereglen. der er ingen tvivl om at kontorfaciliteten tjener den afskrivningsberettigede del af virksomheden.

Derfor er der afskrivningspotentiale på denne bygning med 4% årlig lineær afskrivning, jf. afskrivningslovens 17, stk. 1. - og afskrivningsgrundlaget for indkomståret 2010 er 3,2 mio kr.

Spørgsmål

A.5. Hvordan er fradragsretten for renteudgifterne?

Svar

Renter er fradragsberettigede efter statskattelovens § 6, litra e - og tilsvarende efter periodiseringsprincip, jf. virksomhedsskattelovens § 6, stk. 2.

Under forudsætning af, at gælden indgår i virksomhedsordningen, dvs. indlagt i forbindelse med købet af ejendommen i 2005 eller dog ved senere låneoptagelse, da vil renterne indgå som del af virksomhedsresultatet - og dermed vil renterne ikke skulle indgå i Bjarne Svinds kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, men i stedet være en integreret del af virksomhedsoverskuddet, jf. i princippet virksomhedsskattelovens § 6 sammenholdt med opgørelse af indskudskontoen i lovens § 3, stk. 3.

Tema → Virksomhedsoverdragelse

Spørgsmål

B.1. Bjarne vil gerne i 2011 overdrage hele virksomheden til sønnen Brian Svind. Beskriv de muligheder, der findes, således at Bjarne kan slippe "billigst" muligt i skat. Beskriv også ved din valgte metode hvilken skattemæssig effekt det har for Brian som køber.

Svar

Der er tale om "fri argumentationsopgave".

Eleven skal beskrive dels princippet i at overdragelse i forbindelse med generationsskifte er at sidestille med ethvert andet salg til tredjemand - og derfor skal der foretages skatteopgørelse og værdiansættelse af alle skatterelevante forhold på de overtagne aktiver, passiver mv. Herudover kommer opgørelse i henhold til virksomhedsskatteoven, idet lovens § 15 medfører, at opsparet overskud kommer til beskatning.

Overdragelse skal ske efter kontantværdiprincippet, jf. også afskrivningslovens § 45 - og parterne skal i aftalen forholde sig til dette kontantprincip i forhold til de overtagne aktiver, jf. også ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5.

Eleven skal dernæst beskrive reglerne om succession, dvs. reglen i kildeskattelovens § 33 C og kort skitsere de gældende kriterier herfor, jf. stk.1 og stk.2.

Eleven kan også nævne vejen via virksomhedsomdannelse dvs. at Bjarne omdanner sin personlige virksomhed til selskab, jf. lov om skattefri virksomhedsomdannelse med § 1 - og så koblet med overdragelse af virksomhedsoverskud via virksomhedsskatteovens § 16 - og derefter successionsoverdragelse af aktierne efter aktieavancebeskatningslovens § 34 ff. til sønnen. Sidstnævnte skulle være af hensyn til sønnens evt. ønske om at drive virksomhed i selskabsform.

Spørgsmål

B.2. Kan det opsparede virksomhedsoverskud gennem årene "videreføres" hos sønnen - og i givet fald, hvad er kriterierne for det ?

Svar

Det følger af den særlige undtagelsesregel til virksomhedsskatteovens § 15 som findes i kildeskattelovens § 33 C, stk. 5, at der under visse betingelser kan ske "indtræden" i opsparet overskud også.

Reglerne om succession i konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen og i konto for konjunkturudligningsordningen i kapitalafkastordningen betyder, at der gælder de samme regler ved overdragelse i levende live og ved død, jf. kildeskattelovens § 33 C. Når der overdrages med succession, betyder det, at overdrageren ikke beskattes af sin fortjeneste ved overdragelsen. I stedet indtræder (succederer) erhververen i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt.

Erhververen overtager i princippet en udskudt skat svarende til den skattebesparelse, som overdrageren opnår. Baggrunden for reglerne er, at det ikke er hensigtsmæssigt for virksomhedens fortsatte drift, hvis et generationsskifte udskydes til ejerens død alene på grund af skattereglerne, og at valget af generationsskiftetidspunkt og -form i mindre grad skal være bestemt af skattemæssige hensyn, således at mere væsentlige hensyn, f.eks. ledelsesmæssige, forretningsmæssige og familiemæssige kan få en mere fremtrædende plads ved gennemførelsen af et generationsskifte. Den personkreds, der har mulighed for at succedere, er den samme som i øvrigt er omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 33 C. Det drejer sig om virksomhedsejerens børn og børnebørn samt søskende og deres børn og børnebørn. Adoptivforhold og stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskab

Som en konsekvens af muligheden for succession i indestående på konto for opsparet overskud i levende live efter kildeskattelovens § 33 C er der indsat et nyt stk. 4 i virksomhedsskattelovens § 10, der indebærer, at reglen om, at virksomhedsskat, der ikke kan rummes i årets slutskat, og derfor udbetales kontant, ikke skal gælde ved erhververens indtræden i konto for opsparet overskud eller i indestående på konjunkturudligningskontoen. Der kan højst kontant udbetales en virksomhedsskat, der svarer til årets slutskat mv. for erhververen og dennes eventuelle ægtefælle. Virksomhedsskat, der ikke kan rummes i årets slutskat m.v. efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 3 kan fradrages i en eventuel ægtefælles slutskat mv. og derefter fremføres i den beregnede slutskat mv. for de følgende indkomstår. Det betyder, at den nye ejer, hvis denne har underskud, ikke kan få udbetalt virksomheds- eller konjunkturudligningskat fra tidligere år, som den foregående ejer har indbetalt. Reglen gælder alene for opsparing, hvori der er succederet. Erhververen skal derfor skelne mellem konto for opsparet overskud, hvori der er succederet, og konto for opsparet overskud, hvori der ikke er succederet. Under hensyn til, at det tidligste opsparede overskud efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 5, anses for først hævet, kan erhververen i denne situation selv bestemme, om hævede beløb skal stamme fra opsparingskontoen, hvori der er succederet, eller for opsparingskontoen, som erhververen selv har opsparet. Denne succession kræver, at det sker "i skæring", dvs. virksomheden skal overtages og overskuddet overtages på dagen, der støder til statusdagen, dvs. i dette tilfælde den 1. januar i overdragelsesåret, dvs. såvel juridisk forbindende som overtagelsesdagen skal være den 1. januar.

Meddelelsen om erhververens indtræden i konto for opsparet overskud eller i indestående på konto for konjunkturudligning, skal meddeles senest i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen for det indkomstår, hvori overdragelsen finder sted, jf. KSL § 33 C, stk. 7.

Spørgsmål

B.3. Beskriv om parterne ved en overdragelse i 2011 skal tage højde for "goodwill" - og giv et bud hvad goodwill er skattemæssigt samt hvordan det evt. kan opgøres/værdiansættes? Kan Brian skattemæssigt afskrive på dette goodwill ved køb af virksomheden?

Svar

Da der er tale om en virksomhedsoverdragelse - da skal der laves en værdiansættelse på alle overdragne aktiver mv. I den forbindelse skal der ske vederlæggelse for modværdien, dog selvfølgelig således at succession i skatten opgøres med en passivpost, jf. kildeskattelovens § 33 D. Der skal ske berigtigelse herudover med betaling eller gældsbeholdning og evt. gavebrev.

Der skal derfor sættes en værdi af goodwill - også selvom der er tale om "opbygget goodwill" for overdrageren. Værdien for goodwill er værdien i handel og Wandel - dog er hjælpeværktøjet, jf. TS-cirk. 2000-10 relevant for værdiansættelse.

Beregningsgrundlaget:	Regnskabsmæssigt resultat før skat for de sidste 3 år forud for overdragelsen.
Regulering af resultatet:	- finansielle indtægter + finansielle udgifter +/- evt. ekstraordinære poster i henhold til ÅRL + afskrivninger på tilkøbt goodwill - ikke udgiftsført løn eller vederlag til evt. medarbejdende ægtefælle
Vægtning:	3. sidste år før overdragelsen: x 1

	2. sidste år før overdragelsen: x 2 Sidste år før overdragelsen: x 3 Resultatet divideres med 6 (= vægtet gennemsnitsindtjening)
Udviklingstendens:	Forskellen mellem sidste år og 3. sidste år divideres med 2
Driftsherreløn:	50 pct. fratrækkes (min. 250.000 kr. / max. 1.000.000 kr.)
Forrentning af aktiverne:	Den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats, jf. VSL § 9 + 3 pct. (= 7 pct. i 2010)
Kapitalisering:	Kapitaliseringsfaktoren beregnes ud fra den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats, jf. VSL § 9 + 8 pct. / forventet levetid (= 12 pct. i 2010)

Der henvises til cirkulæret og de vejledende anvisninger.

Der kan diskuteres de mange skønselementer som indgår i den skematiske hjælperegulering, dvs. f.eks. levetiden af goodwill osv.

Spørgsmål

B.4. Kan Bjarne i forbindelse med overdragelsen give Brian en gave på 100.000 kr. som del af betalingen/berigtigelsen af overdragelsessummen - og hvordan skal en gave behandles skattemæssigt?

Svar

Som led i overdragelse med succession (familieoverdragelse) kan gives gave. Gaver er i denne personkreds omfattet af afgiftspligten, jf. boafgiftslovens § 22 - og med boafgift på 15%. Dog er der ikke afgiftspligt af de første 58.700 kr. som er bundfradraget.

Det forudsættes således, at sønnen Brian ikke samme år har modtaget yderligere gaver som har brugt bundfradraget.

Der bør udstedes gavebreve - og knytte det til til et direkte led i selve berigtigelsen af købesummen ved virksomhedsoverdragelsen - da man så på samme tid kan få hele virksomhedsoverdragelsen værdiansættelsesmæssigt påsat og godkendt af SKAT, jf. den særlige anmeldelse af gave som del af virksomhedsoverdragelsen, jf. således boafgiftslovens § 27.

SKAT har 3 måneder efter anmeldelse og indbetaling af afgift til at efterprøve værdierne ellers er de godkendt eo ipso. Bjarne kan som fader beslutte at betale afgiften efter boafgiftsloven uden at dette udgør yderligere en gave for Brian, og dette skyldes, at efter boafgiftslovens § 30 er der solidarisk hæftelse for gaved giver og gavemodtager ad afgiften.

Spørgsmål

B.5. Kan Bjarne som sælger også være med til at finansiere overdragelsen til sønnen ved et uforrentet sælgergælds brev, og vil denne manglende forrentning være et selvstændigt skattepligtigt gode for Brian ?

Svar

I forbindelse med virksomhedsoverdragelse står det jo sælger frit for at være med til "finansiering" - og her i form af gældsbrief fra sønnen.

Et sådan gældsbrief skal i forbindelse med overdragelse af afskrivningsberettigede aktiver kursansættes, og et given kursnedslag skal fordeles skattemæssigt på de overdragne aktiver, jf. således afskrivningslovens § 45 og ejendomsavancebeskatningslovens § 4, st. 5 - og dette skal parterne forholde sig til som led i overdragelsesaftalen.

Dog gælder en særlig praksis administrativt - og den går ud på, at gældsbriefe i familieforhold kan ansættes til kurs 100, hvis de udstedes på anfordringsvilkår - og tilmed accepteres det i sådanne tilfælde, at det kan være 0-forrentet uden yderligere skattemæssige reguleringer i den anledning.

Det er samtidig klart, at gældsbriefet ikke må være udstedt med en forudfastsat eller om man vil "indbygget afdragsform" i form af forudsatte/forventede årlige gaver svarende til bundgrænsen efter boafgiftslovens § 22. Sidstnævnte vil være det samme som en "totalgave" svarende til gældsbriefet up front - og det kræver i gaveåret fuld afgiftsberigtigelse efter boafgiftsloven.

Anfordringsgældsbriefe - skal efter ordlyden af praksis være på anfordring, dvs. sønnen skal leve med den juridiske/faktiske usikkerhed der ligger i at faderen kan "kalde beløbet på anfordring".

Den 8. juni 2011 / Ekstern lektor, cand. jur. Hans Henrik Bonde Eriksen