

# Købers skattemæssige stilling

## Virksomhedsoverdragelse

### Indledning

---

#### Hvem er sælger?

Aktieoverdragelse => sælger er aktionærene (kan være en person eller et selskab)

- Personer beskattes som altovervejende hovedregel for gevinster ved aktiesalg.
- (Holding)Selskabers avance ved salg af aktier er ofte skattefri.

Aktivitetsoverdragelse => sælger er selskabet

- Skattepligtigt uanset om selskab eller person.

#### Genstanden

Aktieoverdragelse

- Salgsgenstanden er aktierne.
- Beskatningen reguleres af aktieavancebeskatningsloven (ABL) og ligningslovens (LL) § 16B.

Aktivitetsoverdragelse

- Salgsgenstanden er de nærmere aftalte aktiver, aktiviteter og evt. passiver.
- Beskatningen skal ske aktiv for aktiv, med de for aktivet relevante reguleringer.
  - Visse aktiver kan dog behandles grupperet, f.eks. driftsmidler, fast ejendom, immaterielle rettigheder osv.

=> Skattemæssigt lettest at handle aktier.

- **Køber** har interesse for afskrivningsmuligheder. (Desuden bedre risikohåndtering og evt. finansieringsmuligheder)
- Sælgers interesse er skattefri avance.

### Afståelsestidspunkt

---

De skattemæssige konsekvenser indtræder på afståelsestidspunktet => derfor relevant.

HR: Anses for afstået det indkomstår, hvori der er indgået bindende aftale – retserhvervelsestidspunktet.

- => Signing
  - → aftalt overtagelsesdag overtagelsesdag (Closing) uden betydning.
- Suspensive betingelser
  - Krav: Reel usikkerhed om betingelsen vil blive opfyldt.
  - => først bindende når betingelser opfyldt → først beskatning på dette tidspunkt
- Resolutive betingelser
  - Ingen reel usikkerhed, blot ventetid.
  - => Beskatning ved aftaleindgåelse.

U: Omsætningsaktiver (f.eks. varelager) → kan typisk først opgøres på overtagelsestidspunktet.

Købs/salgs optioner: At en aftale indeholder både en købsret og en salgsret medfører som hovedregel ikke at det er en bindende overdragelsesaftale (se dog modsat Tfs 2005.933H).

## Betydningen

Aktier beskattes uanset ejertid → mindre relevant end tidligere.

Forbeholdt udbytte

- Stadig relevant

Køber

- Retserhvervelsestidspunktet er relevant for afskrivningsmulighederne.

## Sambeskatning

---

### Obligatorisk national sambeskatning

Dansk indkomst for alle danske selskaber mv. og indkomst fra alle danske filialer af udenlandske selskaber samt indkomst fra faste ejendomme i Danmark ejet af udenlandske selskaber

Koncernforbindelse:

- Bestemmende indflydelse (typisk mere end 50 %) – med i sambeskatning med 100 %

Øverste danske selskab er administrationsselskab – foretager betaling af skatten

Kun fuld fordeling af skatter – hvert selskab hæfter for sin egen skat

### Frivillig international sambeskatning

Alle koncernselskabers globalindkomst – hvad enten koncernselskaberne er danske eller udenlandske, og hvad enten de er mødre eller døtre.

10 års bindingsperiode, hvorefter genbeskatning til likvidationsværdi. Ved udløbet kan vælges en ny 10 års bindingsperiode.

Bindingsperioden kan dog afbrydes, hvis ingen genbeskatningssaldi, hvis saldiene beskattes fuldt ud, det ultimative moderselskab vælger det, eller et selskab over-tages af en anden koncern

≠ Genbeskatning ved koncernintern omstrukturering – som hovedregel

Det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning

Hvis ultimativt moderselskab ej selskabsskattepligtigt – administrationsselskab udpeges (øverste danske selskab)

Det ultimative moderselskab og administrationsselskabet hæfter solidarisk for skatten af de udenlandske selskaber, ejendomme og filialer. Administrationsselskabet betaler skatten

### Koncernforbindelse, SEL § 31

Moderselskab udgør sammen med et datterselskab en koncern

Et selskab mv. er moderselskab, når

- Besidder flertal af stemmerettigheder
- Ret til at udnævne flertal i øverste ledelsesorgan
- Bestemmende indflydelse iflg. vedtægter/aftale over driftsmæssig/finansiell ledelse i datterselskab
- Selskabsdeltager og efter aftale råder over flertal af stemmerettigheder eller
- Besidder kapitalandele og udøver bestemmende indflydelse over driftsmæssig/finansiell ledelse

Stemmer og rettigheder, der besiddes af datterselskab medregnes

Der bortses fra egne aktier

## Sambeskatningsindkomsten

Sambeskatningsindkomsten = Summen af de enkelte selskabers skattepligtige indkomster **efter** fremførelse af underskud

Selskabernes fulde indkomst indgår i sambeskatningsindkomsten uanset ejerandel

Forholdsmæssig fordeling af årets positive henholdsvis negative sambeskatningsindkomst på de selskaber, hvorfra indkomsten hidrører

## Sambeskatning – Periode

Alle selskaber skal anvende samme skattemæssige indkomstperiode som administrationselskabet

- Obligatorisk omlægning af det skattemæssige indkomstår
- Uanset det vedtægtsmæssige regnskabsår

Kun sambeskatning for indkomstperioder, hvor koncernforbindelsen består

- Opgørelse efter alm. skatteregler på det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører
- Skattemæssige afskrivninger, dog forholdsmæssigt baseret på en 12 måneders periode

## Sambeskatning – Administrationselskab

### National sambeskatning

Øverste moderselskab i sambeskatningen er administrationselskab

Søsterselskaber: Administrationselskab udpeges

Administrationselskabet ”forestår” betaling af årets skat af sambeskatningsindkomsten inkl. restskat, tillæg og renter

De administrerede selskaber betaler skat mv. til administrationselskabet

Skattemyndighederne betaler ”med frigørende virkning” overskydende skat og godtgørelse til administrationselskabet

Overskudsgivende selskaber skal betale et beløb til administrationselskabet svarende til skatteværdien (25 %) af udnyttede underskud hos andre selskaber

Administrationselskabet skal yde tilskud på 25 % af udnyttede underskud til underskudsgivende selskaber

Ingen solidarisk hæftelse. Hvert enkelt selskab hæfter som udgangspunkt for sin egen – forholdsmæssige – andel af skatten mv.

Administrationselskabet ”overtager” hæftelsen, når selskabet modtager betaling fra de administrerede selskaber

### International sambeskatning

Den solidariske hæftelse mellem administrationselskabet og det ultimative udenlandske moderselskab opretholdes, men kun for så vidt angår skat vedrørende udenlandske enheder

## Overdragelse af kapitalandele

---

K kan hverken fradrage eller afskrive anskaffelsessummen i den skattepligtige indkomst.

Ligeledes har der ikke indtil 1 juli 2004 kunnet anvendes bundne midler (investeringsfonds- eller etableringskontomidler) til anskaffelsen af aktier. Dette er nu muligt som følge af en vedtaget ændring af etableringskontoloven 26 februar 2004.

**HR:** Aktier kan ikke indgå i virksomhedsskatteordningen, hvilket indebærer, at anskaffelse må ske for midler, som fuldt ud er beskattet efter personskattelovens regler.

**Modif** - VSL § 22c:

- Ved lov nr. 1281 af 20/12 2000 indførtes imidlertid ret til for en K (dvs. personlig køber) af aktier/anparten i "egen virksomhed" til at opnå fuld skattemæssig værdi af renteudgifter til anskaffelse af aktierne, således at renterne ændres til at give fradrag i personlig indkomst i stedet for i kapitalindkomst jf. VSL § 22e.

Frdraget opnås ved, at der beregnes en rente, som frdrages i personlig indkomst og medregnes i kapitalindkomst. Minimum købesum er 575.500 kr (2006), minimum arbejdskraft er 50 arbejdstimer/måned i virksomheden, minimum ejerskab er 25 % af aktiekapitalen. Den forhøjede rentefradragsret løber i max. 10 år. Beregningsprocenten for renten fastsættes af skattemy. Det er ikke et krav, at anskaffelsen i øvrigt er lånefinansieret.

## Skattefri DS udbytter

SEL § 13:

- Det forhold, at selve erhvervelsen af aktier ikke udløser nogen beskatning hos K medfører ikke, at det er uden betydning for K's fremtidige skattemæssige stilling, hvordan et aktiekøb struktureres.
- Hvis K er et selskab må der tages hensyn til regler om beskatning af aktieudbytter, ved et selskabs eller flere selskabers samtidige køb af aktier i et andet selsk.

Efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2, skal et selskab, der ejer mindst 20 % af aktierne i et andet selskab ikke beskattes af det udbytte MS modtager fra DS.

- Det kan derfor i situationer, hvor to selskaber, der hver for sig erhverver mindre end 20 % af aktierne i et andet selskab, men som tilsammen erhverver mere end 20 % af aktierne, være skattemæssigt og økonomisk fordelagtigt, om de to køberselskaber i stedet stifter et fælles holdingselskab, som de hver ejer mere end 20 % af, og de siden lader dette selskab erhverve de aktieposter i target, som de hver for sig har til hensigt at erhverve. Herved vil der kunne ske skattefri udlodninger af udbytter fra target til det fælles holdingselskab og derfra videre til hvert af de to selskaber.

## Aktivitetsoverdragelse – Værdiansættelse og fordeling af købesum

---

Betragtes som S's afståelse og K's erhvervelse af de enkelte aktiver.

- → den skattemæssige behandling er mere kompliceret end ved overdragelse efter aktiemodellen.

Substansoverdragelser adskiller sig fra aktieoverdragelser, ved, at det ved aktiemodellen er aktionærerne, der er S, mens S ved substansmodellen et målvirksomheden selv.

## Værdiansættelse og skattemyndighedernes prøvelsesadgang

Aktiemodellen:

- Alene de overdragne kapitalandele er skatterevante og skal værdiansættes.

Substansmodellen:

- Hvert enkelt aktiv er skatterrelevant.
- => Fordeling af den samlede købesum på de enkelte aktiver, jf. AFL § 45, stk.2.
  - Væsentligt da forskellige aktiver beskattes forskelligt.
  - Købesummens fordeling har betydning for afskrivningsretten.

Værdiansættelse mht. fordelingen af købesummen på de enkelte aktiver

Udgangspunkt:

- Værdiansættelsen (den samlede købesum) og fordelingen af købesummen skal svare til handelsværdien for de overdragne aktiver.
- Skattemyndighederne skal lægge den aftalte fordeling til grund,
  - medmindre fordelingen åbenbart ikke svarer til de faktiske værdier.
  - Man sonderer mellem om der er tale om uafhængige parter eller parter med sammenfaldende

interesser.

## Uafhængige parter

Udgangspunkt:

- Aftalen kan **ikke anfægtes** af skattemyndighederne
  - Parternes modstående interesser formodes at medføre en rimelig fordeling.

Modif:

- Ingen skattemæssig symmetri – **asymmetri**
  - De konkrete omstændigheder mellem K og S kan medføre at der ikke består en skattemæssig symmetri, idet parterne ikke i skattemæssig henseende kan anses for at have modstående interesser. f.eks, hvis:

Eksempel:

1. Hvis S har haft store skattemæssige underskud i de tidligere år, der kan fremføres, at S reelt er uden interesse i, hvilke skattepligtige fortjenester et salg udløser, med den virkning, at K selv kan fordele købesummen på de overdragne aktiver og derfor vil søge så stor del af købesummen som muligt placeret på de aktiver, hvor de største afskrivningsmuligheder består jf. LL § 15, da han får en likviditetsmæssig fordel heraf.
2. Hvis den ene part er bosat i udlandet og derfor ikke er underlagt skattepligt til DK. Hvis udlændingen er underlagt anderledes skatteregler, vil udlændingen kunne overlade det til den anden part at fordele købesummen på de overdragne aktiver med den virkning, at den anden part i videst muligt omfang vil søge at placere købesummen på de aktiver, der medfører de optimale skattemæssige løsninger.

Det teoretiske udgangspunkt er at adgang til **korrektion kræver**:

- bevis for interessefællesskab
- dokumentation for afvigelse fra normale kommercielle forhold og
- dokumentation for at der er årsagsforbindelse

I praksis ender det dog ofte med at aftaleparterne pålægges bevisbyrden for at købesumfordelingen overholder ”**arms-length**”-princippet i LL § 2.

Skattemyndigheder foretager afgørelse:

- Foretager parterne ikke en korrekt værdiansættelse og en symmetrisk og korrekt fordeling af købesummen har skattemyndighederne korrektionsadgang, jf. AFL § 45, stk.3.

## Interesseforbundne parter

Udgangspunkt:

- Mellem ”nærtbeslægtede” eks. mlm forældre og børn eller ved en persons omdannelse af sin virksomhed til selskab vil værdiansættelsen af de overdragne aktiver og købesummens fordeling på disse i højere grad være undergivet skattemyndighedernes kontrol.
- **Formodning** for, at parterne på loyal vis har fastsat værdierne ud fra reelle forretningsmæssige hensyn
  - → skattemyndighederne kan derfor alene ændre på den skattemæssige værdiansættelse, herunder fordeling af den samlede købesum, hvis det er **åbenbart**, at fordelingen af købesummen er fastsat med det sigte at opnå en uberettiget skattemæssig fordel.

Der er i disse situationer fastsat særlige regler for værdiansættelse.

- Udgangspunktet
  - Prisen skal være udtryk for prisen i handel og vandel (armslængdeprincippet).
    - Mht. goodwill, fast ejendom og uoterede aktier har skattemyndighederne udstedt *særlige cirkulærer*, der er vejledende for værdiansættelsen af disse aktiver.

Da cirkulærene ikke er bindende kan man i stedet sikre sig mod skattemyndighedernes korrektion på

anden måde:

- Indhentelse af **bindende svar**, jf. Skatteforvaltningslovens §§ 21-25:
  - Problemet hermed er at det tager ca. 3 måneder at få svar, hvilket der sjældent er tid til at vente på i en overdragelsessituation. Man har heller ikke krav på at få et svar.
- **Skatteforbehold**, jf. Skatteforvaltningslovens § 28:
  - Hvor aftalen gøres betinget af at skattemyndighederne ikke anfægter værdiansættelsen/fordelingen af købesummen. Forbeholdet skal være klart, skriftligt, oplyst til skattemyndighederne og senest aftalt ved aftalens indgåelse. Det skal derudover være aftalt hvad konsekvensen af et afslag er, og tilbagetrædelsen skal være lovlig rent civilretligt. Problemet er at ophævelse af en virksomhedsoverdragelse er meget vanskelig/umulig rent praktisk.
- **Omgørelse**, jf. Skatteforvaltningslovens § 29:
  - Tilladelse til at ændre allerede foretagne dispositioner (en klar undtagelsesregel, som bruges meget sjældent). Gives tilladelsen stilles parterne som om deres aftale har det oprindeligt tilsigtede privatretlige indhold.

## Skattemæssige ricisi

---

### Sagkyndig vurdering

For at mindske risikoen, for at skattemyndighederne anfægter værdiansættelserne og fordelingen af købsprisen på de enkelte aktiver eller aktivtyper, kan parterne vælge at lade en eller flere autoriserede vurderingsmænd, eller andre af parterne antagne uafhængige sagkyndige, foretage en selvstændig registrering og vurdering af de overdragne aktiver.

Indhentelse af sagkyndige vurderinger udgør dog ikke nogen sikkerhed mod skattemyndighedernes anfægtelse af værdiansættelserne,

- med mindre skattemyndighederne på forhånd accepterer, at vurderingen skal lægges til grund.

### Bindende svar

jf. Skatteforvaltningslovens §§ 21-25

Man kan indhente et bindende svar hos told- og skatteforvaltningen vedrørende den skattemæssige virkning af en disposition.

Det kræver at begge parter anmoder herom, anmodningen skal være skriftlig og indeholde alle oplysninger af betydning for svaret. Problemet hermed er at det tager cirka 3 måneder at få svar, hvilket der sjældent er tid til at vente på i en overdragelsessituation.

### Omgørelse

jf. Skatteforvaltningslovens § 29

En tilladelse til at ændre allerede foretagne dispositioner dvs. der er tale om en efterfølgende mulighed (en klar undtagelsesregel som bruges meget sjældent).

Der er ved flere lejligheder taget stilling til, om omgørelse af aktiesalg, hvor der meget hurtig sker tilbagekøb, kan betragtes som et reelt salg i skattemæssig henseende.

Praksis synes at efterlade det indtryk, at hvis salg og tilbagekøb, dvs. omgørelse, finder sted samme dag, anses transaktionen for ikke at have fundet sted. Er der derimod gået nogle dage i mellem salget og tilbagekøbet, vil der blive lagt afgørende vægt på, om der i mellemtiden har været en reel risiko for kursudsving.

Betingelser for omgørelse:

- transaktionen skal ikke overvejende være båret af et ønske om at udskyde skatten.
- transaktionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede konsekvenser.
- transaktionen skal være oplyst til skattemyndighederne.
- de privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.

- alle der vil blive berørt af omgørelsen skal tiltræde anmodningen herom.

## Skatteforbehold

jf. Skatteforvaltningslovens § 28

En aftale kan gøres betinget af skattemyndighedernes godkendelse og med adgang for parterne til at træde tilbage eller genforhandle vilkårene inden for de rammer, som skattemy kan godkende.

Der er her tale om, at man forbeholder sig ret til at ændre aftalen over for skattemy, hvis visse angivne skatteretlige virkninger ikke holder.

Krav for at kunne gøre forbeholdet gældende er

- **klart, skriftlig og oplyst., og de civilretlige konsekvenser skal være overskuelige, og det skal være aftalt senest ved overdragelsesaftalens indgåelse.**

Ud over de skatte- og formueretlige krav om klarhed, skriftlighed mv, er et skatteforbehold problematisk ved transaktioner, der er så komplekse, som VO ofte er.

- Derfor kan skatteforbeholdets værdi ofte vise sig at være illusorisk for begge parter. I situationer, hvor det måtte være aftalt, at en K eller S skal kunne træde tilbage fra en allerede indgået VO, såfremt de forhold, der ligger til grund for skatteforbeholdet materialiserer sig, vil der opstå det problem, at det vil være vanskeligt eller umuligt at tilbageføre ydelserne i væsentlig den stand de var i ved overdragelsen jf. KBL § 57.

## Tax opinion

Som en ny alternativ måde at afdække skattemæssige risici på, kan nævnes muligheden for at tegne en tax opinion guarantee forsikring. Koster mellem 5-10% af købesum i præmie, kræver indhentelse af responsum fra en skatteretsekspert = dyr løsning

## Overdragelse af aktiviteter

---

Køb af en virksomheds aktiver udløser ikke nogen beskatning hos K. K's interesser ligger i afskrivningsmulighederne, idet fordelingen af købesummen på de enkelte aktiver fastlægger K's afskrivningsmuligheder. Fordelingen har desuden betydning for beregningen af den reg.afgift, der efter 1/1 2000 har skullet erlægges ved reg. i et off. register af overdragelsen.

Ved et afskrivningsberettiget aktiv forstås et aktiv hvor hele købesummen ikke fradrages i købsåret. I stedet afskrives købesummen år for år. Køber kan foretage afskrivninger på erhvervede aktiver fra og med det skatteår, hvori levering af et aktiv i køberetlig forstand har fundet sted.

## Afskrivninger

En lang række af de aktiver, som K erhverver, er enten afskrivningsberettigede eller fradragsberettigede.

- f.eks. varelageret)

Ved afskrivning er afskrivningsperioden typisk fastsat ud fra en vurdering af den årrække, hvorover aktivet værdiforringes (levetiden).

Der skelnes mellem forskellige typer afskrivninger:

- Ved **lineære afskrivninger** forstås ens afskrivninger år for år beregnet med en fast procent af anskaffelsessummen, fastsat ud fra aktivets forventede levetid (eks. afskrivning af immaterielle aktiver)..
- Ved **degressive afskrivninger** forstås afskrivninger, som bliver mindre år for år, idet der afskrives på grundlag af den til enhver tid værende saldo (saldoafskrivninger), (eks. afskrivning på driftsmidler).

Afskrivninger kan være bundne eller frie.

- Ved **frie afskrivninger** forstås, at der frit kan vælges inden for lovens grænser, hvilken afskrivningsprocent der skal anvendes
  - (eks. er det ikke nødvendigt at afskrive driftsmidler med den maximale afskrivningsprocent på 25%).

- Man kan også vælge at udskyde sin afskrivningsret til følgende år.
- Ved **bundne afskrivninger** forstås, at afskrivningsprocenterne ikke kan fraviges i det enkelte år,
  - ligesom undladelse af at foretage afskrivning ikke medfører en forlængelse af afskrivningsperioden (afskrivningen bortfalder definitivt)
  - (eks. forsøgs- og forskningsudgifter jf. LL § 8 B).

Aktiver kan *enten* afskrives **samlet** eller **hver for sig**.

- HR: Aktiver afskrives hver for sig.
- U: Driftsmidler og skibe, som afskrives under ét efter **saldometoden**.

Afskrivningsgrundlaget

- Udgangspunkt kontant-anskaffelsessummen inklusiv afholdte anskaffelsesomkostninger.

## Fast ejendom

Visse bygninger er afskrivningsberettigede iht AFL § 14.

- Alene bygningen og *ikke grunden* kan danne grundlag for afskrivning.
  - Grunden undergår ikke værdiforringelse pga. brug.

HR:

- AFL § 14, stk. 1:
  - alle bygninger, der benyttes erhvervmæssigt, kan afskrives med mindre de specifikt er nævnt i AFL, som nogen af de bygninger, der ikke kan afskrives.

U:

- AFL § 14, stk. 2 indeholder en negativliste – bygninger der ikke kan afskrives
  - bl.a. kontorbygninger, hospitaler, lægeklinikker, tandlægeklinikker, finansielle virksomheders bygninger mv.

## Hvor meget kan der afskrives → AFL § 17

HR:

- Afskrives indtil 4 % årligt af anskaffelsessummen fra og med anskaffelsesåret.
  - Iflg AFL § 45 er afskrivningsgrundlaget den kontantomregnede anskaffelsessum.

U1:

- Hvis en bygning har en **levetid på under 25 år**, kan der benyttes en forhøjet afskrivningssats, som beregnes som 100 divideret med antallet af leveår, hvorefter den fremkomne % tillægges 3 %.

Der er tale om ubundne og lineære afskrivninger. Dette gælder både mht. afskrivninger på bygninger og installationer og der kan afskrives fra og med anskaffelsesåret.

## K ønsker at nedrive afskrivningsberettigede bygninger

Udpkt:

- Hvis dette er tilfældet ifm en VO, så vil den del af købesummen, der kan henføres til det der ønskes nedrevet, højst kunne sættes til salgsværdien af materialerne efter nedrivningen.

Modif:

- S har pdas jf. AFL § 22 under visse betingelser ret til i nedrivningsåret at fradrage uudnyttede afskrivninger, forudsat at S ejer ejendommen på nedrivningstidspkt og i øvrigt har ejet den i mindst 5 år.
- → Reglen indebærer, at der kan være skatte- og likviditetsmæssige fordele ved ikke at lade sådanne bygninger være omfattet af en VO. S opnår et fradrag og K slipper for at betale for ejd, men måske alene værdien af den nedskrevne bygning (værdien af materialerne).



Bestemmelsen er dog ikke helt så aktuel længere, idet S nu har fået adgang til tabsfradrag for uudnyttede afskrivninger ifm salg af afskrivningsberettigede ejendomme jf. AFL § 21.

## Blandende ejendomme – både erhvervmæssig og privat anvendelse

Mht. blandede ejendomme gælder jf. AFL § 19, stk. 4, at bygningen skal være på min. 300 kvm i etageareal eller 25 % af bygningen skal benyttes til afskrivningsberettiget formål (§ 14). Hvis disse betingelser er opfyldt kan der afskrives på den forholdsmæssige anskaffelsessum jf. AFL § 19, stk. 1.

## Installationer i bygninger → AFL § 15

På installationer i afskrivningsberettigede bygninger

- Afskrivning som på bygningen → indtil 4 % om året jf. AFL § 15, stk. 1.
  - Eks på bygningsinstallationer er ventilationsanlæg og elevatorer.
  - Afskrivningsgrundlaget er også her den kontantomregnede anskaffelsessum jf. AFL § 45.

Installationen kun anvendes **delvist erhvervmæssigt**

- Afskrives forholdsmæssigt jf. AFL § 15, stk. 3.

Installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger

- Afskrives med 4 % årligt og forholdsmæssigt, hvis den kun anvendes delvist erhvervmæssigt.
- Der er tale om lineære og ubundne afskrivninger.
- Grundlaget er anskaffelsessummen

## Vederlag for erhvervelse af lejemålet mv / leje af erhvervslokaler.

Udgifter til køb af erhvervslejemål (afståelse) → AFL § 40, stk. 2

- Anskaffelsessummen afskrives efter AFL § 40, stk.2 med indtil **1/7 om året**.
- Afskrivningerne er ubundne og afskrivningsgrundlaget er den kontantomregnede anskaffelsessum.

**Udgifter til ombygning, forbedring eller indretning** af lejede lokaler → AFL § 39

- Ret til at afskrive de kontantomregnede udgifter hertil med indtil 20 % p.a.
- Er lejeperioden tidsbegrænset
  - Kun afskrivning med en ligeligt fordelt årlig afskrivningsprocent frem til det år, hvori lejemålet ophører
    - også selvom dette måtte være mere end 5 år, dog max 20 % om året.
- Hvis aftalen er uopsigelig for udlejer i en bestemt periode
  - skal afskrivningen ske lineært over uopsigelsesperioden.
  - Gælder uopsigeligheden evigt bruges hovedreglen i AFL § 17 om afskrivning på indtil 5 % pr. år.
- Afskrivningerne er ubundne.
- Afskrivningsgrundlaget er anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi.

## Goodwill

HR:

- K kan afskrive **tilkøbt** goodwill med indtil 1/7 årligt, jf. AFL §40.
  - For goodwill erhvervet 1/1 1998 eller senere.
- Afskrivningerne er ubundne. Afskrivningsgrundlaget er den kontantomregnede anskaffelsessum.

U – LL § 12B:

- Såfremt goodwill skal berigtiges ved andel i løbende overskud eller lign.
  - K først fradragsret for disse løbende ydelser i det omfang, disse overstiger den kapitaliserede værdi af goodwill på overdragelsestidspunktet.
  - Der oprettes således en konto for kapitaliseret goodwill, der først kan fradrages, når og hvis denne konto går i nul.
  - Dette gælder for overdragelser efter 1/7 1999 jf. LL § 12B.
  - K har stadig adgang til at afskrive på den beregnede goodwill, man kan altså alene fradrage de løbende ydelser, når disse udgør mere end den kapitaliserede goodwill. (negativ saldo)

## Immaterielle enerettigheder

Udgangspunkt:

- Immaterielle rettigheder kan afskrives efter AFL § 40, stk. 2 med indtil **1/7 om året**.

Modif:

- Beskyttelsestiden mindre eller resterer et beskyttelsestidsrum på mindre end 7 år, kan der afskrives over den resterende periode.

Afskrivningerne er ubundne. Afskrivningsgrundlaget er den kontantomregnede anskaffelsessum.

AFL § 41:

- **Udgifter til patentrettigheder og know-how** rettigheder i tilknytning til den skattepligtiges erhverv kan fradrages fuldt ud i det indkomst år, hvori udgifterne er afholdt.

Køb af licensret (en brugsret) skal ikke afskrives, men kan fradrages som en driftsomkostning.

## Driftsmidler, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt

HR: AFL § 5 – afskrives efter saldometoden.

Afskrivningerne andrager indtil 25 % af den til enhver tid værende saldo (degressiv afskrivning). Afskrivningsgrundlaget er anskaffelsessummen.

U1: Driftsmidler, hvis levetid ikke antages at overstige 3 år, EDB-software samt driftsmidler med en anskaffelsespris på 12.300 kr. (2010) eller derunder kan fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst. (straksafskrivning)

U2: For selskaber gælder, at ved erhvervelse af driftsmidler mhp udlejning eller driftsmidler, som allerede er udlejet, indgår anskaffelsessummen ikke i saldo værdien i anskaffelsesåret. Året efter anskaffelsesåret kan der derimod afskrives med indtil 50 %.

## Driftsmidler, med blandet benyttelse – AFL § 11

Blandede driftsmidler – der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål

- Afskrives efter tilsvarende regler, dog hvert enkelt driftsmiddel for sig.

## Konkurrenceklausuler

HR: K kan afskrive på vederlag ydet for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når vederlaget er ydet en gang for alle, med 1/7 årligt, jf. AFL § 40, stk.3.

U: Såfremt vederlaget for klausuler mv. udgør mindre end 5 % af den samlede lønudgift i yderens virksomhed i det pågældende indkomstår, kan udgiften i stedet fuldt ud fradrages i samme indkomstår jf. AFL § 40, stk. 3.

Hvis der er ydet et samlet vederlag for goodwill og konkurrenceklausul

- Udgangspunktet
  - Kan ikke skattemæssigt adskilles => ikke særskilt beskatning et vederlag for påtagelsen af konkurrenceklausulen, medmindre goodwill konkret ikke står i rimelig forhold til vederlaget.

## Tinglysnings- og registreringsafgift

---

Fra og med 1/1 2000 skal man ikke længere betale stempelafgift ved overdragelse af aktiver (ejerskifte). I stedet skal der betales en afgift ved registrering af overdragelsen af et aktiv i et offentligt register.

### Hvilke dispositioner udløser afgift jf. § 1

- Tinglysning af betinget eller endelig ejerskifte af fast ejendom eller andre aktiver
- Tinglysning af pant, bortset fra retspant
- Tinglysning af ejendomsforbehold
- Andre tinglysninger

### Afgiftsgrundlaget – fast ejendom jf. § 3

Afgiften beregnes af ejerskiftesummen, dog minimum ejendomsværdien. Ejendomsværdien skal foreligge oplyst ved anmeldelse til TL. Hvis ejendommen ikke er selvstændig vurderet skal dette oplyses ved anmeldelsen.

Er der på anmeldelsestidspunktet modtaget meddelelse om ændring af ejendomsværdien, kan ændret værdi anvendes.

### Afgift ved ejerskifte af fast ejendom jf. § 4

Registreringsafgiften er for fast ejendom 0,6 % af ejendomsværdien/afgiftsgrundlaget jf. § 4. Dette gælder også ved betingede ejerskifter.

### Alternativt

Ved substansoverdragelser, hvori indgår større aktiver, til hvilke adkomsten skal registreres kan afgiften blive stor. Her kan det være en fordel i stedet at gennemføre VO som en spaltning af ejerselskabet eller ved tilførsel af aktiver og passiver til et DS, hvorefter det nye ejerselskab overdrages ved en aktieoverdragelse. Denne transaktion er jf TL § 7 alene underlagt afgift på 1.400 kr.

## Moms

---

Substansmodellen:

- her er det vigtigt, at man sondre m/m om der er tale om overdragelse af løsøre eller VO.

HR: Momslovens § 4: der skal betales afgift af leverancer af varer og tjenesteydelse her i landet med 25%

Undt1: ML § 13, stk. 1, nr. 11: ”transaktioner af værdipapirer” (aktieoverdragelse) er fritaget for afgift.

Undt2: ML § 8, stk. 1, 3.pkt: Ikke moms ved overdragelse af aktiver, når det sker som led i en virksomhedsoverdragelse. **Betingelser:**

- K skal drive momsregisteret virksomhed, er dette ikke tilfældet skal der ved overdragelsen medregnes moms.
- Det der overdrages skal reelt udgøre en virksomhed.
  - Heri ligger et krav om, at det der overdrages skal udgøre en økonomisk og funktionel enhed, der kan videreføres af K, og hvor S ophører med at drive samme forretning.
- (Baggrunden for denne bestemmelse er, at staten ellers ville være udsat for en stor risiko, idet den ville risikere, at dens ”usikrede” moms krav hos S ikke kunne inddrives, samtidig med at K efter erhvervelsen af aktiverne får udbetalt/refunderet moms – se s. 228 i VO).

Af momslovens § 8 følger endvidere,

- at S har pligt til inden 8 dage efter en VO at indsende indberetning herom til T&S.

Rådgiverhonorar:

- Fradrag for moms ved aktivitetsoverdragelser, men formentlig ikke ved aktieoverdragelser (måske dog fradrag efter LL § 8 J).

Momsreguleringsforpligtelse efter ML §§ 43+44:

- Regler om fradragsretten for den ved købet af investeringsgoder refunderede moms.
- Den moms som en virksomhed har fået refunderet ved anskaffelsen af et momsbelagt investeringsgode, skal helt eller delvis tilbagebetales til momsmyndighederne,
  - såfremt investeringsgodet overgår til anden anvendelse der medfører mindre eller slet ingen fradragsret for indgående moms, og ændringen i fradragsprocenten for moms overstiger 10 %.
- ML § 43:
  - Ved overdragelse af aktivet skal den ikke-nedskrevne (løftede) del af momsen som udgangspunkt betales.
  - Det gælder dog ikke ved virksomhedsoverdragelser, hvis køber indtræder i momsreguleringsforpligtelsen.
    - Køber skal afgive erklæring om at ville dette, og køber skal have mindst samme fradragsret som sælger.
- ML § 44:
  - Driftsmidler omfattet af § 43 reguleres med 20 % p.a., mens
  - fast ejendom reguleres med 10 % p.a.
  - Reguleringsforpligtelsen bortfalder altså efter 5 år henholdsvis 10 år.

## Løbende ydelser – Earn out – LL § 12B

---

### Generelt

- Købesummen erlægges i form af en løbende ydelse i en bestemt periode efter at VO er gennemført.
- Den løbende ydelse vil ofte være fastsat som en andel af en overdraget virksomheds overskud i en aftalt periode.
- Ofte relateret til den del af målvirksomheden, der består af goodwill og andre immaterielle rettigheder.
  - Værdien af disse kan være så tvivlsom, at det er vanskeligt for K at få købet heraf finansieret ved fremmed finansiering eller at foretage en korrekt værdiansættelse.

LL § 12B:

- Med virkning fra 1/7 1999 blev de tidligere regler ændret således, at løbende ydelser, der erlægges som helt eller delvist vederlag i gensidigt bebyrdende aftaler om overdragelse af et eller flere aktiver, ikke længere dobbeltbeskattes jf. LL § 12B.

(Dobbeltbeskatningen undgås ved, at den kapitaliserede værdi af de løbende ydelser indgår ved opgørelsen af afståelsessummen hos S, hhv. købesummen hos K. Dermed vil beløbet indgå ved en evt. avance- eller indkomstbeskatning af S samt i K's fremtidige afskrivningsgrundlag.)

### Anvendelsesområde

Reglerne om beskatning af løbende ydelser finder anvendelse ved overdragelse af alle former for aktiver og er således ikke begrænset til overdragelse af goodwill og andre immaterielle aktiver.

Det er i lovbemærkningerne udtrykkeligt anført, at de nye bestemmelser også omfatter løbende ydelser ved overdragelse af aktier og andre værdipapirer.

### Betingelser

Forudsætningerne for at kunne anvende reglerne er:

1. At der er tale om en løbende ydelse i lovens forstand.
  - Krav: Usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse.
    - En enkeltstående regulering af købesummen er ikke nok til at det bliver en løbende ydelse.

2. Perioden, hvori den løbende ydelse skal betales, løber ud over det år, i hvilket aftalen om den løbende ydelse er indgået,
3. At den ene af parterne er underlagt enten fuld eller begrænset skattepligt til DK.

## Førsel af konto

Konto:

- Der skal føres en særskilt konto over den løbende ydelses kapitaliserede værdi hos hver af parterne. Saldoen nedskrives derefter hvert år, efterhånden som erlæggelsen af de løbende ydelser finder sted. Modtagelsen af de løbende ydelser beskattes imidlertid ikke længere hos S førend på det tidspkt, hvor den akkumulerede værdi af de løbende ydelser overstiger den kapitaliserede værdi, der blev opgjort ved selve VO.

## Opgørelsen

Ydelserne overstiger kontoen:

- Dvs. kontoen er negativ.
- Fra det tidspunkt, hvor de løbende ydelser overstiger den kapitaliserede værdi af samme, skal der ske alm. indkomstbeskatning.
- Tilsvarende vil K ikke få fradrag for de løbende ydelser, førend på det tidspunkt, hvor disse overstiger den kapitaliserede værdi heraf, således som de blev opgjort på aftaletidspunkt.

Ydelsen er mindre end kontoen:

- Dvs. kontoen er positiv.
- Ophører den løbende ydelse inden saldoen bliver negativ, kan S fradrage et beløb, der svarer til restsaldoen, i sin indkomst i det år, hvor ydelsen ophører.
- Omvendt skal K medtage et beløb, der svarer til restsaldoen i sin indkomst i det år, hvor ydelsen ikke længere skal betales.

## Henstandsordning

For overdragelse af goodwill og andre immaterielle rettigheder – AFL § 40, stk. 6 jf. stk. 7

Ordningen medfører at overdrageren ikke skal erlægge skat af evt. avance fra overdragelsen på overdragelsestidspktet, men derimod først efterhånden som de løbende ydelser betales af K. Henstanden er rentefri. Den kan dog ikke strækkes ud over 7 år. Det er et krav at hele det modtagne beløb anvendes som afdrag på gælden og at der er søgt om henstand.

## Specialregler:

LL § 12, stk.5:

- Køber får ikke fradrag for et evt. negativt beløb på kontoen når det gælder køb af ikke-afskrivningsberettigede aktiver, som f.eks. aktier.
- I stedet ændres aktivets anskaffelsessum.