

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9546 af 03/12/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opsparet overskud – nedsættelse af anskaffelsessum – skattefri virksomhedsomdannelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-00403

Landsskatteretskendelse vedr. opsparet overskud – nedsættelse af anskaffelsessum – skattefri virksomhedsomdannelse

Resumé

Der skulle anvendes en forholdsmæssig andel af opsparede overskud efter virksomhedsskatteloven for de enkelte indkomstår til nedsættelse af anskaffelsessummen for anparter i forbindelse med en skattefri omdannelse af en del af klagerens virksomheder.

Sagen vedrører fastlæggelsen af, hvilken del af klagerens opsparede overskud, der kan anses for anvendt til nedsættelse af anskaffelsessummen for anparter i forbindelse med en skattefri omdannelse af en del af klagerens virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3.

Landsskatterettens afgørelse

Skatteankenævnet har antaget, at de ældste opsparede overskud skal anvendes først. Skatteankenævnet har følgelig opgjort anvendt opsparet overskud således:

Overført overskud med 50 % virksomheds-skat:	624.178 kr.
Overført overskud med 34 % virksomheds-skat:	717.589 kr.
Overført overskud med 32 % virksomheds-skat:	97.983 kr.
Overført overskud med 30 % virksomheds-skat:	<u>0 kr.</u>
I alt:	1.439.750 kr.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen i overensstemmelse med påstanden. Anvendt opsparet overskud opgøres derfor således:

Overført overskud med 50 % virksomheds-skat:	429.505 kr.
Overført overskud med 34 % virksomheds-skat:	493.781 kr.
Overført overskud med 32 % virksomheds-skat:	269.224 kr.
Overført overskud med 30 % virksomheds-skat:	<u>247.240 kr.</u>
I alt:	1.439.750 kr.

Sagens oplysninger

Klageren drev indtil 2004 tre former for selvstændig virksomhed; en lægepraksis, udlejning af en ejendom i Y1 og deltagelse i G1 I/S.

Klageren anvendte virksomhedsordningen. Der blev derfor ført konto for opsparet overskud for de tre virksomheder. Der var ultimo 2003 opsparet overskud på i alt 2.092.321 kr., opgjort således (efter betaling af foreløbig skat):

Overført overskud med 50 % virksomheds-skat:	624.178 kr.
Overført overskud med 34 % virksomheds-skat:	717.589 kr.
Overført overskud med 32 % virksomheds-skat:	391.250 kr.
Overført overskud med 30 % virksomheds-skat:	<u>359.303 kr.</u>
I alt:	2.092.321 kr.

Kapitalafkastgrundlaget for de tre virksomheder udgjorde ultimo 2003 i alt 2.505.058 kr., opgjort således:

Lægepraksis:	1.723.759 kr.
Udlejningsejendom:	732.878 kr.
G1 I/S:	<u>48.421 kr.</u>
I alt:	2.505.058 kr.

Klageren omdannede primo 2004 sin virksomhed som alment praktiserende læge pr. 1. januar 1994 efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse til selskabet G2 ApS.

Der kan herefter i henhold til reglerne i virksomhedsskatteoven § 16 a forholdsmæssigt overføres 1.723.759 / 2.505.058 af det samlede opsparede overskud på 2.092.321 kr. svarende til 1.439.750 kr. til nedsættelse af den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne i det nystiftede selskab.

Selskabet har i selvangivelsen antaget, at der er frihed til at vælge, hvilke opsparede overskud, der skal anvendes, og at der er anvendt opsparet overskud således:

Overført overskud med 50 % virksomheds-skat:	0 kr.
Overført overskud med 34 % virksomheds-skat:	689.197 kr.
Overført overskud med 32 % virksomheds-skat:	391.250 kr.
Overført overskud med 30 % virksomheds-skat:	<u>359.303 kr.</u>
I alt:	1.439.750 kr.

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har antaget, at de ældste opsparede overskud skal anvendes først, og har herefter anset følgende overskud som anvendt:

Overført overskud med 50 % virksomheds-skat:	624.178 kr.
Overført overskud med 34 % virksomheds-skat:	717.589 kr.
Overført overskud med 32 % virksomheds-skat:	97.983 kr.
Overført overskud med 30 % virksomheds-skat:	<u>0 kr.</u>

I alt:	1.439.750 kr.
--------	---------------

Nævnet har som begrundelse for afgørelsen anført:

Anparternes skattemæssige anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indestående på konto for opsparet overskud, jf. virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3.

Ved overførsel af beløb fra virksomhedens konto for opsparet overskud skal tidligst opsparet overskud anses som overført, jf. virksomhedsskattelovens § 10, stk. 5.

Begrebet overførsel anses både som hævning af tidligere opsparet overskud samt modregning ved nedsættelse af anparternes anskaffelsessum.

Klagerens påstand og argumenter

Der er nedlagt påstand om, at det overførte overskud skal bestå af en forholdsmæssig del af de opsparede overskud for de enkelte år:

Overført overskud med 50 % virksomhedsskat:	429.505 kr.
Overført overskud med 34 % virksomhedsskat:	493.781 kr.
Overført overskud med 32 % virksomhedsskat:	269.224 kr.
Overført overskud med 30 % virksomhedsskat:	247.240 kr.
I alt:	1.439.750 kr.

Der er ikke uenighed om de faktiske tal, ud over princippet for, hvilke overskudskonti, der skal bruges.

Selvom der efter virksomhedsskattelovens § 10 kun skal føres 1 konto for opsparet overskud, føres der i realiteten flere konti, nemlig konti efter hvilken foreløbig skat (virksomhedsskatte-procenten), der er betalt ved henlæggelse af det pågældende overskud.

Det centrale er bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 16 a. Denne styrer hele grundlaget for den skattefri virksomhedsomdannelse af en del af de(n) samlede virksomhed(er) under ordningen. § 16 a, stk. 3, bestemmer, hvorledes der skal forholdes med konto for opsparet overskud, når der skal foretages en delomdannelse. Bestemmelsen lyder således:

»Aktiernes anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indeståendet på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Denne andel beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, der kan henføres til den afståede virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum ikke, medregnes den nævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst, jf. § 10, stk. 3, i omdannelsesåret.«

Bestemmelsen indeholder således 2 valgmuligheder: Den forholdsmæssige andel af opsparet overskud kan bruges til nedsættelse af den skattemæssige anskaffelsessum for de ved virksomhedsomdannelsen modtagne anparter i det nystiftede selskab. Sker der ikke den anførte nedsættelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum, skal den pågældende andel af opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst, og dette skal ske efter bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 3.

Henvisningen til § 10, stk. 3, gælder kun § 16 a, stk. 3, 3. pkt., altså i det omfang, der skal ske beskatning.

Ifølge virksomhedsskattelovens § 10, stk. 5, »anses tidligst opsparet overskud som overført først.«

Det af skatteankenævnet anførte om, at begrebet »overførsel« både dækker hævninger af tidligere opsparet overskud samt modregning ved nedsættelse af anparternes anskaffelsessum har således ikke hjemmel i § 16 a, stk. 3, eller noget andet sted i virksomhedsskatteloven eller lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Bestemmelsen i § 16 a, stk. 3, er netop udformet sådan, at FIFO-princippet kun gælder, når skatteyder vælger ikke at lade den fulde del af den forholdsmæssige opsparingskonto modregne i den skattemæssige anskaffelsessum for de modtagne anparter, og derfor skal beskattes som om det pågældende beløb er hævet.

Hvis begrebet overførsel både skal dække hævning af tidligere opsparet overskud samt modregning ved nedsættelse af anparternes anskaffelsessum, skulle dette udtrykkeligt have været anført.

Der føres efter 1999, som følge af lovændringen i lov nr. 910 af 16. december 1998, kun én konto for opsparet overskud, jf. virksomhedsskattelovens § 10. Da der imidlertid ved hævning fra denne skal medregnes den dertil svarende virksomhedsskat, skal der i realiteten føres underkonti for opsparet overskud med forskellige virksomhedsskatteprocenter. Bestemmelsen i § 16 a, stk. 3, må derfor naturligt forstås sådan, at der skal ske forholdsmæssig reduktion af de forskellige underkonti, når den hjemlede del af opsparet overskud overføres til modregning i anparternes skattemæssige anskaffelsessum.

Hvis der gjaldt en anden fortolkning ville dette naturligt fremgå af Ligningsvejledningens afsnit E.G.2.15.2.3. Dette er ikke tilfældet.

Ankenævnets fortolkning finder heller ikke støtte i forarbejderne til lov nr. 910 af 16. december 1998, hvor bestemmelsen i § 10, stk. 5, dengang stk. 4, blev indsat på grundlag af lovforslag L 35 af 8. oktober 1998.

Ved lov nr. 1283 af 20. december 2000 blev der på grundlag af lovforslag L34 af 4. oktober 2000 indført mulighed for skattemæssig succession i konto for opsparet overskud, hvis der med skattemæssig succession blev overdraget en personlig ejet virksomhed til en slægtning eller medarbejder. I bestemmelsen om opsparet overskud i kildeskattelovens § 33 C, stk. 3, er det udtrykkeligt bestemt, at hvis der overdrages en del af en eller flere virksomheder, kan der overdrages en forholdsmæssig del af konto for opsparet overskud (i forhold til kapitalafkast-grundlaget). Det anføres her, at »Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene«.

Dette viser, at der ved overførsel af en del af en samlet virksomhed også overføres en forholdsmæssig del af de enkelte underkonti for opsparet overskud. Der er ingen grund til at tro, at dette princip ikke skulle gælde også i den her omhandlede situation.

Hvis alle de tre af klageren drevne virksomheder var blevet omdannet på samme tid til 3 forskellige selskaber, måtte det vel også være en forholdsmæssig andel af samtlige de opsparede overskud, der skulle anvendes til nedsættelse af anskaffelsessummerne for aktierne i hvert af de nystiftede selskaber. I modsat fald vil der være mulighed for at foretage flere planlagte samtidige omdannelser på en sådan måde - i en sådan rækkefølge - at skatteyder f.eks. i en situation, hvor én af flere virksomheder omdannes med henblik på efterfølgende salg, kan »styre«, hvor stor en skattepligtig avance, der kan opgøres ved det efterfølgende salg. Dette er ikke situationen i den foreliggende sag, men vil kunne være det i andre tilfælde.

SKAT's indstilling til Landsskatteretten

SKAT Hovedcentret har indstillet afgørelsen stadfæstet.

Det er SKAT's opfattelse, at den retsstilling, der er beskrevet i ligningsvejledningen for 2008 – hvoraf det fremgår, at det er SKAT's opfattelse, at de tidligst opsparede overskud skal anvendes først til nedsættelse

af aktiernes anskaffelsessum, jf. princippet i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 5 – også er gældende for tidligere år.

Det er også SKAT's opfattelse, at det i virksomhedsskatteloven er den grundlæggende hovedregel, at det tidligst opsparede overskud skal overføres først, og at sammenhængen mellem reglerne i virksomhedsskatteloven dermed med afgørende vægt taler for, at der forholdes i overensstemmelse med den påklagede afgørelse. Kildeskattelovens § 33 C vedrører en helt anden situation, og er derfor ikke relevant ved afgørelsen af denne sag.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af den for 2004 gældende virksomhedsskattelovs § 16 a, stk. 3, at:

»Aktiernes anskaffelsessum kan nedsættes med en andel af indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Denne andel beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, der kan henføres til den afståede virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum ikke, medregnes den nævnte andel af indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst, jf. § 10, stk. 3, i omdannelsesåret.«

Virksomhedsskattelovens § 10, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Beløb, der overføres fra virksomhedens konto for opsparet overskud, medregnes med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den skattepligtiges personlige indkomst. Ved skat-teberegningen for det indkomstår, hvor beløb overføres fra konto for opsparet overskud, fra-drages den hertil svarende virksomhedsskat i den skattepligtiges slutskat med tillæg af even-tuel overført restskat m.v. Virksomhedsskat, der ikke kan rummes i årets slutskat mv., udbetales kontant, jf. dog stk. 4.«

Bestemmelsen suppleres endvidere af reglerne i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 5, der er formuleret således:

»Ved overførsel af beløb fra virksomhedens konto for opsparet overskud efter reglerne i stk. 3 anses tidligst opsparet overskud som overført først.«

Det fremgår ikke af disse bestemmelser eller af andre bestemmelser i virksomhedsskatteloven, i hvilken rækkefølge opsparede overskud vedrørende forskellige indkomstår skal anvendes, når en andel af indestående på konto for opsparet overskud anvendes til nedsættelse af anskaffelsessummen for aktier i forbindelse med delvis skattefri virksomhedsomdannelse i henhold til virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3. Forarbejderne til bestemmelserne i virksomhedsskatteloven og sammenhængen mellem reglerne i loven giver heller ikke det fornødne grundlag for at antage, at de tidligst opsparede overskud i sådanne situationer skal anses for anvendt først.

Den andel af indestående på klagerens konto for opsparet overskud, der er anvendt til nedsættelse af aktiernes anskaffelsessum, jf. virksomhedsskattelovens § 16 a, stk. 3, kan således opgøres i overensstemmelse med den nedlagte påstand.

Afgørelsen ændres derfor i overensstemmelse med påstanden.