

Selskabers salg af driftsaktivitet.

Af Jan Andersen, Herning

1. Indledning

Artiklen vedrører selskabers salg af driftsaktiviteter, og indholdet er et udtryk for SKAT's vurderinger.

Indholdet har til hensigt, at oplyse revisorer og rådgivere m.fl. om de fejlmuligheder, der er konstateret, når et selskab sælger sin driftsaktivitet eller dele heraf.

I artiklen er der vist nogle eksempler, som tager udgangspunkt i konstaterede fejlområder. De anvendte værdier er fiktive.

SKAT Midtjylland gennemfører for tiden kontroller på selskaber, som enten har solgt hele eller dele af deres driftsaktiviteter i indkomståret 2007.

Årsagen til kontrollen var at få klarlagt opmærksomheden på bl.a. afskrivningslovens¹ § 9 (ophørsbeskatning ved salg af driftsaktivitet).

Erfaringsgrundlaget for udarbejdelse af artiklen er en udsøgning af 111 selskabsregnskaber i SKAT Midtjylland for indkomståret 2007. Der er ved artiklens udarbejdelse kontrolleret 82 regnskaber. Der er konstateret fejl i 39, hvilket svarer til en fejlprocent på 47.

De 39 selskaber er tilsammen korrigeret for 25.578.134 kr. (i gennemsnit ca. 650.000 kr. pr. selskab).

SKAT har i forbindelse med gennemgangen af regnskaberne konstateret, at hovedparten af fejlene kan kategoriseres indenfor 7 områder.

Derudover har SKAT konstateret, at der kan opstå fejl, hvor der er tale om selskaber som driver og ejer landbrugsejendomme pga. specielle ejerskabsregler. Forholdet vil alene blive kort beskrevet.

SKAT vil efterfølgende beskrive reglerne og nærmere specifikt beskrive, hvor det kan gå galt.

2. En eller flere virksomheder

Der findes i lovgivningen ikke en helt klar definition af, hvornår der er tale om én samlet virksomhed eller flere selvstændige virksomheder.

Ligningsvejledningens afsnit E.C.2.4.9.2 nævner:

"Ved den konkrete afgørelse af, om en aktivitet må behandles som én eller flere virksomheder, må der tages udgangspunkt i, hvad der i almindelig sprogbrug forstås ved én virksomhed. Driver den skattepligtige f.eks. landbrug samtidig med en fabrikationsvirksomhed, er der klart tale om flere virksomheder både i almindelig sprogbrug og i skattemæssig forstand"

Hvor går grænsen for om, der kan være tale én eller flere virksomheder?

Nedenstående eksempler viser, hvor tæt knyttede driftsaktiviteterne kan være, når der er tale om flere virksomheder efter SKAT's vurdering.

Eks.:

Selskab som driver landbrugsvirksomhed med planteavl, har på egen jord opstillet vindmølle (2 virksomheder).

Selskab som driver smedeværksted og handel med brugte landbrugsmaskiner (2 virksomheder)

Selskab som driver transport- og speditionsvirksomhed samt udlejning af leasede trailere (2 virksomheder).

Selskab som driver transport – og speditionsvirksomhed samt serviceværksted for lastbiler (2 virksomheder).

Selskab som driver brøndboring og grundvandssenkning (2 virksomheder).

Selskab som driver landbrugsvirksomhed og restaurationsvirksomhed (2 virksomheder).

Selskab som driver dyrlægepraksis med henholdsvis små og store dyr (2 virksomheder).

Selskab som driver forpagtningsvirksomhed og virksomhed med indretning af diskoteker m.v. (2 virksomheder).

Selskab som driver 2 modetøjsforretninger med hvert sit koncept (2 virksomheder).

Når SKAT skal vurdere, om der er tale om én eller flere virksomheder, foretages det ud fra et objektivi synspunkt, hvor flere forhold – ikke hver for sig – men samlet, indgår.

Der kan blandt andet være tale om:

- Indgår der goodwill i overdragelsen?
- Overdrages personalet efter lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse?
- Er der indgået konkurrenceklausul?
- Kan den aktivitet der overdrages, fungere selvstændigt som f.eks. at være eneste aktivitet i et nystiftet selskab?

3. Afskrivningslovens § 9²

Indholdet i Afskrivningslovens § 9 er ikke nyt.

I sin oprindelige form indgår reglen i afskrivningsloven fra 1957 som § 6, og reglerne heri anvendes ved salg m.v. fra og med den 15. september 1957, jf. cirkulære nr. 126 af 7/8 1958.

Indholdet i denne lovs § 6 er, efter datidens forhold, næsten identiske med den nuværende § 9.

Hvor er det så SKAT finder fejlene?

Hvis et selskab sælger sin eneste driftsaktivitet, og i fremtiden eksempelvis kun har formuepleje, har selskabet – efter SKAT's vurdering – ikke mulighed for at fremføre en negativ saldo værdi på driftsmidlerne tilhørende den solgte driftsaktivitet.

Driftsmidlernes avance skal beskattes i ophørsåret.

Hvis selskabet har opnået et tab ved salg af driftsmidlerne, kan tabet kun fratrækkes i ophørsåret, såfremt alle de driftsmidler, som direkte kan knyttes til den afståede driftsaktivitet, er solgt.

Eks. 1:

Et selskab har som hovedaktivitet at drive murer-, entreprenør- og anlægsarbejder.

Selskabet sælger i 2007 driftsaktiviteten, og selskabet har efter salget ingen driftsaktivitet ud over formueadministration.

Med i salget er ifølge overdragelsesaftalen: Samtlige de til selskabet hørende driftsmidler, goodwill, inventar, kundekartotek, telefonanlæg, tegningsmateriale, arkivmateriale samt selskabets telefonnumre og samtlige mobiltelefoner m.v.

Det ansatte personale overdrages i henhold til lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse.

Selskabets biler indgår også i overdragelsen.

Selskabet har efter overdragelsen ingen driftsmidler.

Selskabet har opgjort en negativ driftsmiddelsaldo ultimo 2007, som selskabet fremfører til indkomståret 2008.

SKAT har anset virksomhedens driftsaktiviteter for ophørt og solgt i 2007, hvorfor der efter bestemmelserne i afskrivningslovens § 9, stk. 1 skal ske beskatning i ophørsåret (indkomståret 2007).

Eks. 2:

Et selskab har som hovedaktivitet detailhandel med tøj.

Selskabet sælger i 2007 driftsaktiviteten. Alle driftsmidler på nær 2 biler (varebil og en personbil) sælges med driftsaktiviteten. Selskabet påbegynder umiddelbart efter salget ny driftsaktivitet med udlejningsvirksomhed (ejendomme og varebil).

Personbilens anvendes som fri bil for selskabets hovedaktionær, og varebilens udlejes til en af hovedaktionæren personligt drevne virksomhed.

SKAT har anset virksomhedens driftsaktivitet vedrørende detailhandel med tøj for ophørt i indkomståret 2007.

At selskabet starter en ny driftsaktivitet, kan ikke tilsidesætte beskatning af avancen i

ophørsåret, jf. Vestre Landsrets Dom (SKDM 1984,278³):

Opgørelse af avancen ved ophørsbeskatning:
Skattemæssig saldo primo 2007 for driftsmidler som overgår til anvendelse i anden driftsaktivitet:

2003:
Køb personbil 400.000
Afskrivning 25% - 100.000
Saldo ultimo 2003 300.000

2004:
Afskrivning 25% - 75.000
Saldo ultimo 2004 225.000

2005:
Køb varebil + 175.000
Afskrivning 25% - 100.000
Saldo ultimo 2005 300.000

2006:
Afskrivning 25% - 75.000
Saldo ultimo 2006 225.000

Selskabet har ifølge den skattemæssige opgørelse en driftsmiddelsaldo primo 2007 på 200.000 kr.

Denne saldo indeholder samtlige solgte driftsmidler samt vare- og personbilen.

Samlet skattemæssig driftsmiddel-saldo primo 2007 jf. skatteregnskab 200.000
heraf kan der til person- og varebil henføres - 225.000
Skattemæssig saldo på driftsmidler som indgår i overdragelsen - 25.000
Salgssum jf. overdragelsesaftale 900.000
Avance til beskatning 925.000

Person- og varebilen er skattemæssigt nedskrevet til 225.000 kr. (anskaffelsessum minus foretagne skattemæssige afskrivninger).

Selskabet har en afskrivningsberettiget primosaldo 2007 på driftsmidlerne tilknyttet ny driftsaktivitet med 225.000 kr.

Eks. 3:

Et selskab har som hovedaktivitet salg af modetøj fra 2 forretninger med vidt forskellige koncepter.

Selskabet sælger i 2007 den ene modeforretning.

Overdragelsen omfatter:

- driftsmidler
- goodwill
- indretningsudgifter lejede lokaler
- personaler i henhold til lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse

Selskabet fortsætter driften af den anden modeforretning.

SKAT har anset den solgte modeforretning som én virksomhed, og fortjenesten ved salget af driftsaktiviteten beskattes i ophørsåret (2007).

Ved vurderingen af, om der er én eller to virksomheder, har SKAT henset til forretningernes opbygning og koncepter, som er konstateret vidt forskellige.

Ligeledes har SKAT henset til afståelse af goodwill (knytter sig til kundekredsen), overdragelse af personale samt muligheden for at selskabet kunne have udskilt driftsaktiviteten vedrørende modeforretningen ved en skattefri grenspaltning jf. fusionsskattelovens § 15b, stk. 3, jf. § 15c, stk. 2.

Da den skattemæssige driftsmiddelsaldo (maskiner og inventar) primo indkomståret 2007, skattemæssigt var nedskrevet til 0 kr., blev hele salgssummen for driftsmidlerne avancebeskattet i ophørsåret jf. afskrivningslovens § 9, stk. 1.

Som det fremgår af de 3 ovennævnte eksempler, er der flere forhold som skal indgå i vurderingen af hvordan en eventuel avance efter afskrivningslovens § 9 skal beregnes.

Salg af samtlige driftsmidler:

Har selskabet kun haft én driftsaktivitet, skal salget af alle driftsmidlerne i forbindelse med salget af driftsaktiviteten ophørsbeskattes. Avancen vil, alt andet lige, svare til en beregnet negativ saldo værdi.

Et eventuelt tab vil ligeledes være fradragsberettiget i ophørsåret.

Salg af driftsmidler – ikke alle (eks. personbil der anvendes som fri bil er stadig i behold og/eller driftsmidler overgår til anden driftsaktivitet):

Der skal beregnes en skattemæssig nedskreven saldoværdi primo for de driftsmidler, som ikke direkte kan henføres til en specifik driftsaktivitet (eks. fri bil), ligesom driftsmidler som overgår til anden (evt. nystartet) driftsaktivitet i selskabet også skal indgå heri.

Den skattemæssige driftsmiddelsaldo primo, skal reduceres med den beregnede skattemæssige saldoværdi primo for de driftsmidler som ikke indgår i overdragelsen jf. ovenfor.

Hvis der fremkommer en positiv saldo, er det et udtryk for, at selskabet har akkumuleret et tab ved tidligere afståelser, som ikke er fratrukket selskabets indkomstopgørelser. Derfor skal salgssummen jf. overdragelsesaftalen reduceres med denne saldo ved opgørelsen af den endelige avancebeskatning.

Modsætningsvis hvis der fremkommer en negativ saldo, skal denne tillægges salgssummen, idet en negativ saldo er udtryk for at selskabet har akkumuleret avancer ved tidligere afståelser, som ikke er beskattet i selskabets indkomstopgørelser.

Der skal ske avancebeskatning af den regulerede salgssum i ophørsåret.

Selskabet kan fortsætte med de skattemæssige afskrivninger på den beregnede skattemæssige saldoværdi på de tilbageværende driftsmidler.

4. Skattemæssige forhold ved selskabets stiftelse

Det kan i mange tilfælde være meget svært, at opgøre en avancebeskatning ved ophør korrekt. Det gør absolut ikke tingene nemmere, hvis selskabet er et ”gammelt” selskab eksempelvis stiftet tilbage i 1980’erne og i begyndelsen af 1990’erne. Næsten umuligt bliver det, hvis der siden selskabets stiftelse er skiftet revisor flere gange.

Som rådgiver for selskabet i ophørsåret (salg af driftsaktivitet) er det specielt vigtigt at vide om

selskabet oprindeligt er stiftet ved skattefri virksomhedsomdannelse, idet en ved stiftelsen erhvervet goodwill så ikke har nogen anskaffelsessum, med mindre den tidligere personlig drevne virksomhed havde tilkøbt den omhandlede goodwill (ved skattefri virksomhedsomdannelse succederer selskabet i købspriser og købstidspunkter for alle overtagne aktiver).

SKAT har i forbindelse med de gennemførte kontroller, konstateret tilfælde, hvor selskabet har fratrukket anskaffelsessum på goodwill ved opgørelse af den skattepligtige avance, men hvor det viste sig, at selskabet var stiftet ved skattefri virksomhedsomdannelse, og at der alene var tale om oparbejdet goodwill i den tidligere personlig drevne virksomhed.

Hvor et selskab er stiftet før den 19. maj 1993 til handelspriser (skattepligtig omdannelse), har SKAT konstateret, at selskabets hovedaktionær i forbindelse med stiftelsen af selskabet, har udstedt et gældsbevis, som ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne / anparterne var kursfastsat til henholdsvis 60 og 80.

Selskaberne havde ved beskatningen af goodwill i salgsåret anvendt den købte goodwill til nominel værdi (kurs 100).

Det betyder, at goodwill med en anskaffelsessum på 2.500.000 kr., som skal kontantomregnes til eksempelvis kurs 60, ved avanceopgørelsen vil indgå med en skattemæssig anskaffelsessum på 1.500.000 kr.

Det kan være store beløb, hvormed der i anskaffelsesåret er sket kursregulering, og Landsskatteretten har ved kendelse af 10. maj 2005 (SKM2005.258.LSR⁴) fastslået, at goodwill erhvervet ved en skattepligtig virksomhedsoverdragelse før 19. maj 1993 skal kontantomregnes. Lovhenvisninger m.v. fremgår af Landsskatterettens kendelse.

Ved det sælgende selskab, bør man undersøge:

- om selskabet er stiftet ved skattefri eller skattepligtig virksomhedsomdannelse?
- hvornår er selskabet stiftet (før / efter 19. maj 1993)?
- om der indgår goodwill ved stiftelsen?
- hvis selskabet er stiftet ved skattefri virksomhedsomdannelse, skal det

undersøges om der er tale om oparbejdet eller tilkøbt goodwill i den personlig drevne virksomhed (oparbejdet ingen anskaffelsessum).

- hvis selskabet er stiftet ved skattepligtig virksomhedsomdannelse før den 19. maj 1993, skal det undersøges om der i forbindelse med stiftelsen er oprettet et gælds-brev til stifteren. Hvis det er tilfældet skal det undersøges til hvilken kurs gælds-brevet er optaget.

5. Tab ved afståelse af indretning lejede lokaler – interessesammenfald

Der kan ikke foretages nedrivnings- og tabsfradrag efter afskrivningslovens § 39, stk. 4 og 6, hvis der er interessesammenfald mellem udlejer og lejer.

Højesteret har ved dom af 20. august 2007 (SKM2007.568.HD⁵) fastslået, at et Revisions-selskab ikke havde fradrag for tab på indretningsudgifter i lejede lokaler ved fraflytning efter afskrivningslovens § 39, stk. 6, idet udgifterne ikke var afskrivningsberettigede (de lejede lokaler blev anvendt som kontorlokaler, og var derfor ikke omfattet af undtagelsesbestemmelsen i § 39, stk. 2, hvoraf det fremgår, at såfremt lokalerne efter deres anvendelse er omfattet af afskrivningslovens § 14, kan lejeren dog afskrive med de i § 17 nævnte satser).

Spørgsmålet omkring afskrivningslovens § 39, stk. 6 efter Højesteretsdommen, måtte så alene være:

Kan der foretages skattemæssigt fradrag for tab på indretningsudgifter i lejede lokaler, hvor der er interessesammenfald mellem udlejer og lejer, hvis der er tale om lokaler, som efter deres anvendelse er omfattet af afskrivningslovens § 14, og således kan afskrives med de i § 17 nævnte satser?

Her har Landsskatteretten ved deres kendelse af 28. april 2008 (SKM2008.767.LSR⁶) fastslået en praksis.

Der var her tale om et selskab som drev virksomhed fra lejede lokaler ejet af selskabets hovedaktionær. Der var ikke adgang til at afskrive i medfør af afskrivningslovens § 39, stk. 2, og dermed ikke fradrag for tab ved

afståelse af lejede lokaler i medfør af afskrivningslovens § 39, stk. 6.

Landsskatteretten skriver i deres bemærkninger:

”Retten finder, at begrænsningen i afskrivningslovens § 39, stk. 2 gælder for såvel afskrivning i medfør af lovens § 39, stk. 4 (nedrivningsfradrag) som for lovens § 39, stk. 6 (tab ved afståelse).

Således er hverken nedrivningsfradrag eller fradrag for tab ved afståelse muligt at foretage, hvor der er tale om interesseforbundne parter. Landsskatteretten finder, at begrænsningen på grund af interessefællesskab omfatter såvel forhold, hvor der slet ikke kan afskrives, som forhold, hvor der alene kan afskrives med den lave afskrivningssats, jf. lovens § 17, jf. § 39, stk. 2, sidste punktum.

Det er således Landsskatterettens opfattelse, at begrænsningen i retten til tabsfradrag relaterer sig til, hvorvidt risikoen for opsigelse reelt ikke er til stede pga. interesseforholdet, og ikke til den omhandlende bygning, og hvorvidt denne er omfattet af afskrivningslovens § 14, eller ikke.”

Med den praksis der ligger på området, må SKAT konkludere, at der ikke er mulighed for ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, at fratrage tab på indretningsudgifter i lejede lokaler, når der er tale om interessesammenfald mellem udlejer og lejer på afståelsestidspunktet.

Inden man fratrukker et tab på indretningsudgifter i lejede lokaler, bør det undersøges om lejemålet på afståelsestidspunktet er mellem interesseforbundne parter. Som praksis er p.t. kan der ikke fratrukes tab på indretningsudgifter i lejede lokaler, hvis lejemålet på afståelsestidspunktet er mellem interesseforbundne parter (uanset at anvendelsen er omfattet af afskrivningslovens § 14).

6. Fordeling af overdragelsessummen på de enkelte aktiver jf. afskrivningslovens § 45⁷

SKAT har ved kontrollen, i flere tilfælde konstateret, at der ifølge købsaftalen / overdragelsesaftalen ikke foretages en fordeling af overdragelsessummen på de enkelte aktiver.

Når SKAT har konstateret, at køber og sælger ikke har fordelt overdragelsessummen ens på de forskellige aktiver (driftsmidler, bygninger,

installationer, kunstnerisk udsmykning, goodwill og andre immaterielle aktiver), skal SKAT foretage en fordeling, jf. afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Det giver anledning til meget arbejde for både det købende og det sælgende selskabs rådgivere m.fl., som efter at SKAT har fastsat en overdragelsessum på de enkelte aktiver, skal vurdere om den modtagne fordeling er tålelig for selskabet.

Der kan lægges mange timer i en sådan fordeling inden den endelige afgørelse foreligger.

Når man erfarer, at et selskab er ved at afhænde sin virksomhed, er det vigtigt at selskabet gøres opmærksom på, at der i den underskrevne salgsaftale positivt skal fremgå en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de enkelte aktiver.

Kun på den måde kan både sælger og køber (såfremt der ikke er interessesammenfald mellem sælger og køber) sikre sig, at den aftalte fordeling, som hovedregel, vil blive accepteret af SKAT, ligesom den ene part ikke efterfølgende kan påberåbe sig retten til en anden fordeling.

Fordelingen på de enkelte aktiver i den underskrevne overdragelsesaftale er bindende for både sælger og køber (såfremt der ikke er interessesammenfald mellem sælger og køber), hvilket Landsskatteretten i flere tilfælde har fastslået.

SKAT har med hjemmel i § 45, stk. 3 mulighed for at ændre en aftalt fordeling, hvis den ikke svarer til de faktiske forhold (åbenlyst fejlbehæftet), selv om der ikke er tale om interessesammenfald mellem sælger og køber, jf. Byretsdom af 20/11 2008 (SKM2008.993.BR⁸).

7. Goodwill som løbende ydelse (kapitalisering) jf. ligningslovens § 12 B⁹

Ligningslovens § 12 B er gældende fra den 1/7 1999.

Ligningslovens § 12 B har frem til i dag gennemgået enkelte redaktionelle ændringer, men indholdet er faktisk uændret.

SKAT har i flere tilfælde konstateret, at der i overdragelsesaftalerne er aftalt en fast goodwill samt en variabel goodwill, hvor den variable goodwill løbende skal opgøres eksempelvis på grundlag af omsætning med en bestemt kundekreds.

En sådan variabel goodwill, er ligesom den faste goodwill skattepligtig i salgsåret, hvilket fremgår af afskrivningslovens § 40, stk. 6. I de fleste overdragelsesaftaler er der aftalt en kapitaliseret værdi af den variable goodwill, men det er set, at denne kapitalisering mangler. I disse situationer fastsætter SKAT så den kapitaliserede værdi.

SKAT har ved de gennemførte kontroller kunnet konstatere, at ingen af de sælgende selskaber, hvor der i overdragelsesaftalen indgik en variabel goodwillværdi, havde medregnet den kapitaliserede værdi af den variable goodwill ved indkomstopgørelsen.

Det er samtidig konstateret, at ingen af selskaberne har indsendt saldoopgørelse, som skal indsendes til SKAT senest med udløbet af fristen for selvangivelse for hvert indkomstår, jf. ligningslovens § 12 B, stk. 3.

Eks.:

Et selskab har pr. 31/12 2007 solgt driftsaktiviteten. Selskabet har kalenderårsregnskab. Det samlede vederlag for goodwill udgør 4.900.000 kr. Heraf er det aftalt, at den faste del, som skal betales ved overdragelsen, udgør 2.300.000 kr.

De resterende 2.600.000 kr. er en kapitaliseret variabel goodwill, som skal afregnes kvartalsvis (15/4, 15/7, 15/10 og 15/1) over 3 år, hvor grundlaget for afregningerne er omsætningen med en bestemt kundekreds.

Selskabet skal til den skattepligtige indkomst for 2007 medregne hele det samlede vederlag for goodwill på 4.900.000 kr.

Samtidig skal selskabet (gerne i specifikationerne til opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst) oplyse, at selskabet har en fordring omfattet af ligningslovens § 12 B, og at der er registreret et tilgodehavende på 2.600.000 kr.

Der kan ikke dispenseres fra oplysningspligten. Selskabet modtager i 2008 goodwill på 1.000.000 kr.

Selskabet er allerede blevet beskattet af beløbet, hvorfor indtægten ikke skal fremgå af selskabets indkomstopgørelse, men i henhold til ligningslovens § 12 B, stk. 3, skal saldoen ajourføres således:

Saldo pr. 31/12 2007	2.600.000 kr.
Modtagen betaling 2008	- <u>1.000.000 kr.</u>
Saldo pr. 31/12 2008	<u>1.600.000 kr.</u>

I 2009 modtager selskabet 800.000 kr. Selskabet er allerede blevet beskattet af beløbet, hvorfor indtægten ikke skal fremgå af selskabets indkomstopgørelse, men i henhold til ligningslovens § 12 B, stk. 3, skal saldoen ajourføres således:

Saldo pr. 31/12 2008	1.600.000 kr.
Modtagen betaling 2009	- <u>800.000 kr.</u>
Saldo pr. 31/12 2009	<u>800.000 kr.</u>

Indkomståret 2010 er for selskabet det mest interessante indkomstår, hvad angår behandlingen af den variable goodwill.

- Hvis selskabet modtager 800.000 kr. og saldoen ved udløbet af aftaleperioden bliver 0 kr., skal der skattemæssigt ikke foretages regulering. Det skal af saldoopgørelsen blot fremgå, at saldoen ved årets udløb er 0 kr.
- Hvis selskabet modtager mindre end 800.000 kr., betyder det at den kapitaliserede goodwill var sat for højt i forbindelse med overdragelsen. Selskabet har således fradragsret for den positive saldo ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt (ligningslovens § 12 B, stk. 4).
- Hvis selskabet modtager mere end 800.000 kr., betyder det at den kapitaliserede goodwill var sat for lavt i forbindelse med overdragelsen. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal selskabet medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår (jf. ligningslovens § 12 B, stk. 4).

Når man erfarer, at der indgår en variabel goodwillværdi i overdragelsen, bør man sikre sig, at det også fremgår af aftalen, til hvilken værdi denne variable goodwill er kapitaliseret.

Ved udarbejdelse af den skattepligtige avanceopgørelse, skal man være opmærksom på, at det er hele den aftalte goodwill (fast + variabel), der indgår som salgssum.

8. Salg af ideel andel (I/S)

SKAT har ved kontrollen konstateret flere tilfælde, hvor der er fejl i den skattemæssige opgørelse, når der er tale om salg af ideel andel. Fejlene opstår især ved avanceopgørelsen på driftsmidler, men også ved avanceopgørelsen på goodwill og indretning lejede lokaler er der fundet fejl.

SKAT har konstateret, at de væsentligste ændringer ligger i, at der ikke er opgjort en avance, men at salgssummen bare afgangsføres i den skattemæssige driftsmiddelsaldo. I ganske få tilfælde er der indtægtsført en avance, men den anskaffelsessum der anvendes, er forkert. Herforuden er det konstateret, at biler fejlagtigt indgår i avanceopgørelsen, til trods for at de ikke indgår i overdragelsen.

De berørte selskaber er specielt tandlæger, læger, fysioterapeuter o. lign. brancher, hvor man typisk er flere selskaber der tilsammen deler en praksis, som så drives i I/S form.

Den typiske fejl sker, når der indtræder en interessant i I/S'et og selskaberne i den forbindelse sælger andele af sine aktiver til den indtrædende interessent. Hver af interessenterne sælger hermed en ideel andel, og der skal opgøres avance / tab.

De efterfølgende eksempler indeholder, for overblikkets skyld, kun én problemstilling hver.

Eks. vedr. driftsmiddelsaldo:

Selskaberne A og B ejer før salg henholdsvis 2/3 og 1/3 i et I/S. A påbegyndte virksomheden i 1993, og i 2000 blev 1/3 solgt til B i forbindelse med opstart af I/S.

A og B sælger hver 25 % af sine andele i I/S'et til C i 2007.

Ifølge overdragelsesaftalen køber C driftsmidler for 120.000 kr.

Selskaberne A og B skal opgøre avance/tab ved salg af ideel andel.

Salgssummen jf. overdragelsesaftale skal fordeles ud på ejerandele i I/S'et. Selskaberne A og B har så en anskaffelsessum på 25 % af hver deres skattemæssige saldo primo.

Skattemæssige konsekvenser ved salg af driftsmidler for selskab A:
Skattemæssig saldo primo 2007 ifølge skatteregnskabet 100.000 kr.

A's andel af salgssummen udgør 2/3 af 120.000 kr. eller 80.000 kr.
Den skattemæssige nedskrevne saldo værdi for de solgte driftsmidler udgør: 25% af 100.000 kr. = 25.000 kr.
Skattepligtig avance 55.000 kr.

Driftsmiddelsaldoen primo 2007 udgør efter salget 75.000 kr.

Eks. vedr. driftsmidler udenfor I/S:

Selskab A har gennem flere år drevet en servicevirksomhed. I 2007 besluttes det, at 50% af driftsaktiviteten skal sælges til selskab B, hvorefter selskaberne indgår i et fælles I/S med hver 50%.

Driftsmidlerne overdrages for 300.000 kr.

Sælgerselskabet A har aktiver, der ikke indgår i overdragelsen til B. Der er tale om en bil som anvendes til fri bil for selskabets hovedaktionær.

Bilen er anskaffet i 2004 for 600.000 kr. Selskabet har foretaget maksimale skattemæssige afskrivninger hvert år.

Den skattemæssige saldo på den frie bil primo 2007, kan beregnes til 253.080 kr., og den skal herefter holdes udenfor beregningen af avance/tab på salg af den ideelle andel.

Skattemæssig saldo primo 2007 ifølge skatteregnskabet 350.000 kr.
heri indgår bilen med - 253.080 kr.
Rest skattemæssig saldo, som kan henføres til driftsaktiviteten 96.920 kr.

Der sælges 50% af driftsmidlerne, som skattemæssigt er nedskrevet til 48.460 kr.

Salgssum driftsmidler	300.000 kr.
Skattemæssig saldo værdi	- <u>48.460 kr.</u>
Skattepligtig avance	<u>251.540 kr.</u>

Den skattemæssige saldo på driftsmidler udenfor I/S fortsætter særskilt.

Eks. vedr. goodwill:

Selskab A ønsker at dele klinikken med et andet selskab (B).

Selskabet sælger 50 % af driftsaktiviteten, og der oprettes I/S kontrakt.

Selskabet sælger både goodwill og driftsmidler (ideel andel på 50%). Goodwill sælges for 500.000 kr.

Selskabet har 2 afskrivningsberettigede saldi på goodwill fra forskellige køb. Anskaffelsessummen på goodwill vil skulle opgøres som 50 % af hver af de to anskaffelsessummer. Der er i 1995 købt goodwill for 200.000 kr., som skattemæssigt primo 2007 er nedskrevet til 0 kr.

Der er i 2004 købt goodwill for 140.000 kr. som skattemæssigt primo 2007 er nedskrevet til 100.000 kr.

Salgssum goodwill	500.000 kr.
Der er solgt 50% af den goodwill som er anskaffet i 1995.	
Den solgte andel udgør	- 100.000 kr.
Tilbageført skattemæssige afskrivninger foretaget på den solgte andel udgør	+ 100.000 kr.
Der er solgt 50% af den goodwill som er anskaffet i 2004.	
Den solgte andel udgør	- 70.000 kr.
Tilbageført skattemæssige afskrivninger foretaget på den solgte andel udgør	+ <u>20.000 kr.</u>
Skattepligtig avance	<u>450.000 kr.</u>

Eks. vedr. indretning lejede lokaler:

Et selskab sælger 1/3 af sine aktiver til en ny medinteressent, heraf indretning lejede lokaler. Da saldi på indretning lejede lokaler – som oftest – føres på både anskaffelsessum og på

akkumulerede afskrivninger, er det vigtigt at huske at fratække 1/3 både af anskaffelsessummen og af akkumulerede afskrivninger, for at saldiene fremover er korrekte, og for at der afskrives det korrekte beløb i indeværende år og fremover, jf. § 17 i bkg. nr. 594 af 12/6 2006.

Ved beregningen af avance/tab er det dog tilstrækkeligt at anvende den skattemæssigt nedskrevne værdi primo på den solgte andel.

SKAT henviser i sine afgørelser specielt til følgende 2 afsnit i Ligningsvejledningen, hvor det præciseres, at salg af ideel andel sidestilles med salg af virksomhed:

Afsnit E.C.2.4.9.1 om ophør eller fortsættelse af en virksomhed. Optages en medinteressent i et interessentskab, anses dette for et delvist salg af virksomheden og der skal således opgøres fortjeneste og tab vedrørende den ideelle anpart.

Afsnit E.I.6 om ind- og udtræden af interessentskaber. Fortjeneste og tab skal opgøres efter de sædvanlige regler, som gælder ved afståelse af en erhvervsvirksomhed.

Når det er fastslået, at der er tale om salg af virksomhed, er det de almindelige regler, som er gældende.

Det vil sige:

- Afskrivningsloven § 9, stk. 1 vedrørende salg af driftsmidler.
- Afskrivningsloven § 40, stk. 6 vedrørende salg af goodwill.
- Afskrivningsloven § 39, stk. 6 vedrørende indretning lejede lokaler.

SKAT henviser endvidere til Højesterets Dom gengivet i SKM 2007.56, som omhandler salg af ideel andel af virksomhed.

Ved selskaber, som indgår i interessentskaber (I/S), bør det nærmere undersøges:

Om der er tale om salg af ideel andel jf. overdragelsesaftale.

Hvis der indgår flere selskaber/interessenter ved overdragelsen, skal salgssummen fordeles forholdsmæssigt på ejerandele i I/S'et.

Anvendes den solgte % - del ved opgørelse af anskaffelsessum på de solgte aktiver.

Den skattemæssige driftsmiddelsaldo, der anvendes ved avanceopgørelsen skal ikke indeholde aktiver, der ikke indgår i overdragelsen.

9. Selskaber, som driver og ejer landbrugsejendomme

Afsnittet er alene medtaget i denne redegørelse som orientering, da der på landbrugsområdet er specielle regler for, hvordan ejerskabet skal sammensættes når et selskab driver og ejer en landbrugsejendom i landzone (landbrugslovens § 20).

Når flere personer går sammen om at købe og drive en landbrugsejendom i selskabsform, er anparts- eller aktiekapitalen som hovedregel opdelt i A og B anparter / aktier.

I et konkret eksempel er anpartskapitalen på 125.000 kr. fordelt således:

A – anparter: 12.500 kr.

B – anparter: 112.500 kr.

A – anparterne ejes af X
50.000 B – anparter ejes af Y
62.500 B – anparter ejes af Z

Der er således ingen af anpartshaverne, som umiddelbart har status som hovedaktionær i selskabet.

Af selskabets stiftelsesdokument fremgår, at A-anparterne har en stemmевærdi på 20 for hver 1.000 kr. og B-anparterne en stemmевærdi på 2 for hver 1.000 kr.

Der er således i alt 475 stemmer til fordeling. X har 250, og er derfor i skattemæssig forstand at betragte som hovedaktionær i selskabet, idet X har bestemmende indflydelse.

Landbrugsloven kræver, at der er en person med landbrugsmæssige kvalifikationer i aktionærkredsen, som har bestemmende indflydelse.

Denne bestemmende indflydelse kan ikke ophæves ved aftaler i anpartshaveroverenskomst eller lignende.

Hvis selskabet sælger aktiver til denne person, vil overdragelsen være omfattet af ligningslovens § 2 om handel mellem interesseforbundne parter.

Skulle du som revisor eller rådgiver m.fl., have en sådan klient, vil du kunne finde flere oplysninger i Karnovs Lovsamling – Landbrugslovens § 20 med noter. Noterne er meget fyldestgørende.

10. Slutbemærkning

Indholdet i denne artikel skulle gerne give læseren et indblik i, hvilke fejlmuligheder der er indenfor de beskrevne områder, samt oplyse læseren om, hvordan SKAT vurderer og behandler dem.

SKAT står selvfølgelig til disposition med vejledning til de enkelte områder, såfremt det ønskes.

SKAT håber med denne artikel, at kunne nedbringe fejlprocenten, hos de selskaber som sælger driftsaktivitet m.v. væsentligt, primært til gavn for selskaberne og deres rådgivere.

¹ Lov nr. 433 af 26/6 1998 ændret ved lov nr. 958 af 20/12 1999.

² Afskrivningslovens § 9

I det indkomstår, hvori en virksomhed sælges eller i øvrigt ophører (ophørsåret), kan der ikke afskrives eller straksafskrives på driftsmidler eller skibe omfattet af dette kapitel. Fortjeneste eller tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ophørsåret og opgøres som forskellen mellem på den ene side salgssummen for de i ophørsåret solgte driftsmidler og skibe, herunder salgssummen for straksafskrevne driftsmidler og skibe, og på den anden side saldværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser. Såfremt saldværdien ved ophørsårets begyndelse er negativ, opgøres fortjeneste eller tab som forskellen mellem på den ene side salgssummerne med tillæg af et positivt beløb lig den negative saldo og på den anden side udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret. Stk. 2. Såfremt saldværdien ved ophørsårets udgang er positiv og der fortsat er driftsmidler eller skibe, der ikke er solgt, videreføres den

positive saldo for efterfølgende indkomstår. Salgssummen for driftsmidler og skibe, der sælges efter ophørsåret, fradrages i saldværdien. Tab kan først fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori det sidste driftsmiddel eller skib er solgt. Stk. 3. I de i stk. 1 nævnte salgssummer fradrages eventuelle anskaffelsessummer, der som følge af reglerne i § 5, stk. 4, og § 6, stk. 3, ikke fuldt ud er fradraget i den skattepligtige indkomst, og som ikke i forvejen er medregnet i saldoen.

Stk. 4. For personer medregnes fortjeneste eller tab opgjort efter stk. 1 og 2 med 90 pct. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 5. Sælges et driftsmiddel eller skib efter ophørsåret ud over de i stk. 2 nævnte tilfælde, medregnes salgssummen fuldt ud i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget finder sted. For personer finder stk. 4 tilsvarende anvendelse på salgssummen.

³ En ostegrosserer, der i august 1977 afhændede sin detailforretning, havde i juli samme år erhvervet en engrosforretning i samme branche. Salget af detailforretningen blev anset for en afhændelse i afskrivningslovens forstand, og avancen blev beskattet.

⁴ Et tandlægeselskab afstod i 2001 en andel af goodwill, der oprindeligt var erhvervet i forbindelse med en skattepligtig virksomhedsoverdragelse i 1990.

Anskaffelsessummen skulle kontantomregnes, selv om reglerne først blev indført i 1993, da ikrafttrædelsesbestemmelserne måtte forstås således, at afståelser efter 19. maj 1993 var omfattet af bestemmelserne, uanset hvornår goodwill var erhvervet.

⁵ I 1991/92 afholdt revisionselskabet R udgifter på ca. 17,4 mio. kr. til indretning af kontorlokaler, som R havde lejet i en ejendom, der ejedes af en fond, F. F's primære formål var at bidrage til bevarelse af R som en selvstændig uafhængig revisionsvirksomhed og sekundært at foretage uddelinger til diverse formål, herunder til erhvervsmæssig uddannelse inden for økonomi og revision. F havde i 1988 som udbytte fra et revisionselskab, der var blevet videreført som R, overtaget den pågældende ejendom. F's bestyrelse bestod af en formand, en næstformand og seks andre medlemmer, således at fire af de seks medlemmer blev valgt

af partnerforsamlingen i R, mens de to andre valgtes af og blandt R's øvrige personale. Skattemyndighederne, M, nægtede at godkende R's selvangivne afskrivning af udgiften til indretning af de lejede lokaler, under henvisning til at lejeaftalen mellem R og F måtte anses for indgået mellem interesseforbundne parter og dermed var uden reel risiko for opsigelse. R indbragte afgørelsen for landsretten, idet R navnlig gjorde gældende, at der i statsskattelovens § 6, litra a, var hjemmel til at foretage fradrag for udgifterne til indretningen af lokalerne, subsidiært at afskrivningslovens § 39, stk. 6, hjemlede ret til ved fraflytning at foretage fradrag for tabene ved udgifterne. Landsretten udtalte, at F ifølge afskrivningslovens § 18 som ejer af bygningen ikke havde adgang til at afskrive på kontorlokalerne, og at der efter fast praksis heller ikke var ret for en lejer til at afskrive udgifter til indretning af lokalerne, hvis der på grund af nær økonomisk forbindelse mellem ejer og lejer ikke var reel risiko for opsigelse af lejemålet. Da der var en meget høj grad af interessefællesskab mellem R og F, måtte R i overensstemmelse med praksis stilles på samme måde som F i relation til afskrivningsretten, og R havde derfor ikke afskrivningsret efter § 6, litra a. Da fradrag efter afskrivningslovens § 39, stk. 6, forudsatte, at udgifterne var afskrivningsberettigede, havde R heller ikke adgang til tabsfradrag efter denne bestemmelse. M blev derfor frifundet. Højesteret stadfæstede dommen i alt væsentligt i henhold til grundene.

⁶ Et selskab drev virksomhed fra lejede lokaler ejet af selskabets hovedaktionær. Der var ikke adgang til at afskrive i medfør af afskrivningsloven § 39, stk. 2, og dermed ikke fradrag for tab ved afståelse af lejede lokaler i medfør af afskrivningsloven § 39, stk. 6.

⁷ Afskrivningslovens § 45
Anskaffelses- og salgssummer samt godtgørelser og vederlag for aktiver omfattet af denne lov omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen henholdsvis salgssummen lægges sammen med kursværdien af aktivets gældsposter. Afskrivninger foretages på grundlag af den således omregnede anskaffelsessum m.v. Medmindre kursen på afståelsestidspunktet er under 100, omregnes inkonverterbare lån for fiskerfartøjer, der af

sælger er stiftet eller overtaget før den 19. maj 1993, til kurs 100, såfremt lånet er stiftet eller overtaget til en kurs på 100 eller derunder.
Stk. 2. Ved salg af aktiver omfattet af denne lov skal sælger og køber i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen. Fordelingen skal foretages for driftsmidler, bygninger, installationer, kunstnerisk udsmykning, goodwill og andre immaterielle aktiver. For driftsmidler og skibe foretages fordelingen under ét og for øvrige aktiver på hvert enkelt aktiv. Omfatter overdragelsen grund, bolig, kvote, betalingsrettighed eller beholdninger, skal fordelingen tillige omfatte disse aktiver.

Stk. 3. Såvel den samlede kontantomregnede salgssum som den fordeling på aktiver efter stk. 2, som parterne har aftalt, er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Afgørelsen er bindende for både sælger og køber.

Stk. 4. Ved enhver ændring af sælgers salgssum for et aktiv som følge af en ændret skatteansættelse skal købers anskaffelsessum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende. Ved enhver ændring af købers anskaffelsessum for et aktiv, skal sælgers salgssum for det pågældende aktiv ændres tilsvarende.

⁸ I forbindelse med overdragelse af en landbrugsejendom mellem parter med modsatrettede skattemæssige interesser, og hvor parternes fjerne slægtsskab ikke kunne begrunde, at der forelå overdragelse i familieforhold, anfægtede skattemyndighederne parternes fordeling af købesummen mellem stuehus og grunden. Ifølge en syns- og skønserklæring var stuehusets værdi ca. 26% lavere end parternes ansættelse, men syns- og skønsmændens værdiansættelse var forbundet med en usikkerhed på mellem +/- 10 til 15%. Skatteministeriet fik medhold i, at parternes værdiansættelse kunne tilsidesættes som værende åbenbart forkert.

⁹ Ligningslovens § 12 B
Udgør en løbende ydelse helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale om overdragelse af et eller flere aktiver, gælder reglerne i stk. 2-11, såfremt aftalen er indgået den 1. juli 1999 eller senere. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige

størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret. Er beskatningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse.

Stk. 2. Parterne skal til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitalisering af den løbende ydelse. Kapitaliseringen skal foretages i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den af parterne foretagne kapitalisering er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Det skal endvidere fremgå af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås, indgive meddelelse til told- og skatteforvaltningen om den indgåede aftale, herunder oplyse om kapitaliseringen og den efter 4. pkt., foretagne fordeling.

Stk. 3. Parterne, der har indgået aftale om den løbende ydelse, skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret, som opgjort efter stk. 2, anvendes som indgangsværdi. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår betalte ydelsers nominelle værdi. Den således nedskrevne saldo videreføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for selvangivelse for det enkelte indkomstår oplyse saldoen til told- og skatteforvaltningen.

Stk. 4. Så længe saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregnes de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, kan et beløb svarende til saldoen fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der kan dog ikke foretages fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved den efter stk. 1, foretagne overdragelse af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, eller til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt

henstandsbeløb efter afskrivningslovens § 40, stk. 7.

Stk. 5. Så længe saldoen er positiv, kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser. I det indkomstår, hvori saldoen bliver negativ, kan yderen fradrage det negative beløb i den skattepligtige indkomst. I efterfølgende indkomstår kan de i det pågældende indkomstår betalte ydelser fradrages i den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, skal et beløb svarende til saldoen medregnes ved opgørelsen af yderens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Beløbet skal dog ikke medregnes i det omfang, det svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen hverken kan afskrive, fradrage eller lade indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet, eller til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, der er overdraget med skattemæssig succession efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 34 og § 35 eller kildeskattelovens § 33 C. I det omfang beløbet er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen ikke kan afskrive eller fradrage, men som vil kunne indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet, og yderen ikke har afstået aktivet på tidspunktet for den løbende ydelses ophør, medregnes beløbet ikke efter 4. pkt., men nedsætter i stedet anskaffelsessummen for aktivet til det faktisk betalte beløb.

Stk. 6. Afstår modtageren retten til den løbende ydelse, beskattes modtageren efter 2. og 3. pkt. Modtagerens saldo reduceres med det kontantomregnede vederlag for retten til den løbende ydelse, og stk. 4 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., medregnes vederlaget til modtagerens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforsku, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 7. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til yderen, fragår den kontantomregnede værdi af det af yderen betalte vederlag på dennes saldo, og stk. 5 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforsku, sættes vederlaget til rettens

handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 8. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til tredjemand, skal denne samt senere erhververe medregne ydelserne i den skattepligtige indkomst i de indkomstår, hvori ydelserne betales.

Stk. 9. Overdrager yderen forpligtelsen til at betale de løbende ydelser, fragår det af yderen herfor betalte vederlag på yderens saldo, og stk. 5, finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Den, der påtager sig forpligtelsen, skal føre saldo efter reglen i stk. 3, idet det vederlag, yderen betaler, dog anvendes som indgangsværdi. Stk. 5, 1.-4. pkt., og stk. 7 finder tilsvarende anvendelse, dog således, at henvisningen til stk. 5 i stk. 7 i disse tilfælde alene gælder stk. 5, 1.-4. pkt.

Stk. 10. Reglerne i stk. 2-9 kan kun anvendes for en løbende ydelse, hvis mindst den ene af de parter, der indgår aftalen om denne ydelse, på tidspunktet for aftalens indgåelse er omfattet af kildeskattelovens § 1, eller § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Hvis den anden part efterfølgende bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller selskabsskattelovens § 1, anvendes reglerne i stk. 2-9. Den kapitaliserede værdi ved aftalens indgåelse nedsættes med de løbende ydelser, der er betalt i perioden mellem dette tidspunkt og tidspunktet for indtræden af skattepligten.

Stk. 11. Stk. 3-10 finder ikke anvendelse, hvis yderen er forpligtet til at udrede de løbende ydelser til selvejende institutioner, stiftelser, fonde mv., som er stiftet af yderen selv eller yderens ægtefælle, disses forældre eller livsarvinger. Det samme gælder, hvis de i 1. pkt. nævnte personer har en indflydelse, der er egnet til at påvirke de beslutninger, institutionen m.v. træffer. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.