

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9697 af 30/11/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. virksomhedsomdannelse - gæld i henhold til kassekredit

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-02925

Landsskatteretskendelse vedr. virksomhedsomdannelse - gæld i henhold til kassekredit

Resumé

Klageren havde ved skattefri virksomhedsomdannelse henført ca. 55 % af gælden i henhold til en kassekredit til den omdannede virksomhed. Under de i sagen foreliggende omstændigheder, hvor den resterende gæld i henhold til kassekrediten vedrørte private hævninger, fandt Landsskatteretten ikke, at den private andel af gælden skulle indgå ved omdannelsen og dermed ved opgørelsen af anparternes anskaffelsessum.

Klagen skyldes, at skattemyndighederne ikke har godkendt, at gæld i henhold til en kassekredit kan fordeles efter et skøn i forbindelse med en delomdannelse efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Landsskatterettens afgørelse

Skatteankenævnet har stadfæstet SKATs afgørelse om, at den selvangivne anskaffelsessum for anparterne nedsættes med 1.366.741 kr., idet hele gælden i henhold til kassekredit, 3.016.741 kr. skal medoverdrages ved den skattefri virksomhedsomdannelse.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen, således at kassekrediten ved opgørelse af anparternes anskaffelsessum indgår med 1.650.000 kr., og anparternes anskaffelsessum ansættes i overensstemmelse med det selvangivne.

Sagens oplysninger

Klageren har drevet to virksomheder. Den ene virksomhed er overdraget til et af klageren stiftet selskab, G1 ApS, i henhold til lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Det fremgår af årsrapport for klageren for 2007, at virksomhedens gæld i henhold til kassekredit i F1-bank andrager i alt 3.016.741 kr.

I forbindelse med den skattefri virksomhedsomdannelse er der i selskabet indskudt en andel af gælden på kassekrediten, der ifølge klageren vedrører den omdannede virksomhed, som følger, jf. vurderingsberetning med åbningsbalance pr. 1. januar 2008 for G1 ApS under stiftelse:

I G1 ApS er indskudt 54,69 %	1.650.000 kr.
I personligt regnskab er beholdt 45,31 %	1.366.741 kr.
Samlet gæld på kassekrediten	3.016.741 kr.

Fordelingen er foretaget skønsmæssigt af klageren, hvorved klageren på baggrund af en konkret vurdering har henført 54,69 % af gælden på kassekrediten til den omdannede virksomhed. Klageren har i den forbindelse oplyst, at baggrunden for den foretagne skønsmæssige opdeling er, at i alt 1,2 mio. kr. er hævet på kassekrediten i 2006 og 2007 som private hævninger. Det fremgår af årsrapporten for 2007, at der i 2006 og 2007 er foretaget private hævninger af henholdsvis 946.209 kr. og 258.584 kr., i alt 1.204.793 kr.

Klagerens repræsentant har i forbindelse med virksomhedsomdannelsen overfor SKAT opgjort anparternes anskaffelsessum til 89.083 kr.

SKAT har ved afgørelse nedsat anskaffelsessummen for anparterne i G1 ApS med 1.366.741 kr., svarende til den af klageren udeholdte del af gælden i henhold til kassekrediten, idet SKAT finder, at det fulde træk

på kassekreditten skal henføres til den omdannede virksomhed, idet størstedelen af denne gæld vedrører den omdannede virksomhed.

Skatteankenævnets afgørelse

Det fremgår af virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, 2. pkt., at det er en betingelse for anvendelsen af reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, at alle aktiver og passiver i virksomheden bliver overdraget. Ved vurderingen af, hvilke erhvervsmæssige aktiver og passiver, der vedrører virksomheden, må der tages udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er udarbejdet for virksomheden. Har virksomheden inden omdannelsen været omfattet af virksomhedsordningen er det de aktiver og passiver, der har været inddraget under denne ordning, som nu skal overdrages til selskabet.

Det er ubestridt, at den i sagen omhandlede kassekredit kan henføres til den omdannede virksomhed. Som følge heraf skal kassekreditten, som loven er udformet, overføres i sin helhed.

Skatteankenævnet finder således ikke, at der er mulighed for en skønsmæssig opdeling af kassekreditten på henholdsvis den omdannede virksomhed og den ikke-omdannede virksomhed.

Som følge heraf vil den af SKAT foretagne ansættelse være at stadfæste. Til det i klagen til skatteankenævnet fremførte, har skatteankenævnet i øvrigt bemærket:

Henvisning til Fusionsskatteloven

I klagen henvises til, at reglerne i virksomhedsomdannelsesloven oprindeligt også fandt anvendelse på de tilfælde, hvor et selskab foretog en skattefri udskillelse af en del af sin aktivitet i et datterselskab, og at sådanne udskillelser fra 1992 er overført til fusionsskattelovens § 15 c og 15 d.

Skatteankenævnet skal tilføje, at der er enighed om, at reglerne i virksomhedsomdannelsesloven blev anvendt ved spaltninger indtil 1986, hvor reglen i § 1, stk. 3, blev slettet.

Der henvises i klagen til definitionen af en virksomhed i fusionsskattelovens § 15 c og angives efterfølgende, at kravet om overførsel af alle aktiver og passiver således ikke adskiller sig fra en delomdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven.

Skatteankenævnet er uenig i, at kravet om overførsel af alle aktiver og passiver næsten er identisk i de to love. Fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, indeholder i modsætning til virksomhedsomdannelsesloven følgende definition på en gren:

»Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.«

Virksomhedsomdannelsesloven indeholder ikke denne definition.

Ifølge virksomhedsomdannelsesloven skal alle aktiver og passiver med, mens man i henhold til fusionskattelovens § 15 c, stk. 2, f.eks. ville kunne undlade dele af likviderne, såfremt enheden i øvrigt har mulighed for at fungere ved hjælp af egne midler.

Der er således væsentlig forskel på lovgivningen og dermed også på administrationen af disse.

Skatteankenævnet er således ikke enig i, at kravet om overførsel af alle aktiver og passiver i fusionsskatteloven ikke adskiller sig fra en delomdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven, og finder derfor ikke, at tolkninger i fusionsskatteloven kan tillægges nogen vægt ved en skattefri virksomhedsomdannelse efter virksomhedsomdannelseslovens regler.

I klagen henvises til TOLD/SKATs afgørelse, journal nr. 99/03-4314-04163. Sagen vedrører en konkret sag, hvor en revisor på vegne af en klient har anmodet om tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver, jf. fusionsskattelovens § 15 c og 15 d, pr. 1. oktober 2002.

Det fremgår af sagsfremstillingen, at der er et banklån, som vil blive fordelt ud fra den fordeling, som to nye kreditforeningslån får.

Skatteankenævnet finder ikke, at den anførte afgørelse kan anvendes i forbindelse med den påklagede afgørelse, idet

- der er tale om forskellige lovgivninger
- afgørelsen f.eks. tillader opdeling af en ejendom, hvor virksomhedsomdannelsesloven alene giver mulighed for at vælge, om en ejendom skal indgå eller ej.
- Told- og Skattestyrelsen har ikke taget stilling til fordelingen, da de direkte angiver, at der ikke er taget stilling til værdiansættelsen af de overførte aktiver og passiver, idet dette spørgsmål henhører under den skatteansættende myndighed. Spørgsmålet, om der kan foretages en fordeling, er således ikke behandlet i afgørelsen.
- spaltningen i øvrigt ikke er gennemført som ansøgt, men først sket den 29. september 2003 og dermed efter, at fordelingerne af lån er afsluttet.

SKM2007.644.HR, og Skatteministeriets kommentar hertil i SKM2007.707.DEP

Skatteankenævnet formoder, at der er tale om en skrivefejl, når der i klagen henvises til SKM2007.644.HR, idet denne ikke har nogen relationer til den aktuelle sag, og i øvrigt ikke er den sag, som der henvises til i SKM2007.707.DEP. Skatteankenævnet formoder i stedet, at henvisningen er til SKM2007.664.HR, som såvel SKAT som klageren tidligere har henvist til.

I klagen henvises til, at den anvendte afgørelse var et specielt tilfælde, hvor fordelingen af aktiver og passiver ved en delafståelse var åbenbart forkert og i strid med de faktiske tilhørsforhold, hvilket ikke skulle være tilfældet i den påklagede sag.

Skatteankenævnet skal bemærke, at SKM2007.664.HR ikke vedrører fordeling af passiver, men alene fordeling af aktiver (likvide midler).

Der er endvidere intet i afgørelsen, der angiver, at fordelingen var åbenbart forkert, men resultatet var en følge af, at skatteyderen ikke kunne bevise, at likviderne ikke tilhørte den virksomhed, der blev omdannet. Det er dermed også tilkendegivet, at såfremt skatteyderen i denne sag løbende havde bogført lejeindtægter og opgjort likvide beholdninger i begge virksomheder, ville han have løftet bevisbyrden.

I klagen anføres efterfølgende, at det i forbindelse med en delafståelse må bero på et skøn, om fælles likvide beholdninger eller en fælles kassekredit skal henføres til den ene eller den anden virksomhed.

Skatteankenævnet skal hertil bemærke, at der jf. SKM2007.664.HR ikke foreligger oplysninger om, at retterne har skønnet, om den likvide beholdning skal med i den ene eller den anden virksomhed, men derimod fastholdes afgørelsen, da skatteyderen ikke kan dokumentere, hvor beholdningen hører til.

Klageren angiver, at SKAT i kommentar til SKM2007.707.DEP har anført følgende:

»SKAT vil i praksis udvise en naturlig tilbageholdenhed overfor parternes aftale om fordelingen af likviderne på den virksomhed der omdannes, og den virksomhed, der holdes udenfor omdannelsen.«

Skatteankenævnet kan ikke umiddelbart finde den af klageren anførte formulering i SKM2007.707.DEP, men formoder at klager henviser til følgende:

»Når der ikke har været flere sager, hænger det formentlig sammen med, at myndighederne i praksis udviser en naturlig tilbageholdenhed overfor parternes aftale om fordelingen af likviderne på den virksomhed, der omdannes, og den virksomhed, der holdes udenfor omdannelsen.«

Det er således ikke korrekt, når klageren påstår, at Skatteministeriet har anført, at »SKAT vil«. Der er alene tale om en formodning om praksis.

Skatteankenævnet skal imidlertid bemærke, at såfremt sætningen, som klager henviser til, læses færdig, fremgår det, at den naturlige tilbageholdenhed alene vedrører fordeling af kontantbeholdningen.

Klageren anfører herefter, at en opdeling er mulig, jf. Skatteministeriets bemærkning i SKM2007.707.DEP.

Skatteankenævnet er enig i, at det af SKM2007.707.DEP fremgår, at likvide midler/kontantbeholdningen kan fordeles, men må påpege, at klageren ikke tager hensyn til, at den påklagede afgørelse ikke omhandler nogen form for likvide midler eller kontantbeholdninger, men udelukkende omhandler en gældspost, som behandles som et passiv.

SKM2006.255.LR

Klageren påpeger, at der i omhandlede sag er tale om to selvstændige kassekreditter, hvilket er korrekt.

Dette har imidlertid ingen betydning, idet essensen som angives i Ligningsrådets begrundelse er:

»Efter betingelsen i VOL § 2, stk. 1, nr. 2, skal alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. Når det må lægges til grund, at en ejer driver to eller flere virksomheder, men der kun ønskes foretaget en omdannelse af en enkelt af disse virksomheder, må der derfor foretages en afgrænsning af de aktiver og passiver, der hører til den omdannede virksomhed. Ved fastlæggelse af hvilke aktiver og passiver, der indgår i den virksomhed, der ønskes omdannet, foretages en konkret vurdering med udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er udarbejdet af virksomheden.«

Henvisningen i afgørelsen relaterer sig således til, at der skal ske en afgrænsning af, om de enkelte aktiver og passiver hører til den ene eller den anden virksomhed. Ligningsrådets afgørelse angiver ikke nogen formulering, der angiver, at der skal foretages en afgrænsning af, hvilken del af et aktiv eller passiv, der kan henføres til den enkelte aktiv. Afgørelsen siger alene, at der skal ske en afgrænsning af om passivet hører til den ene eller den anden virksomhed.

Det er således Skatteankenævnets tolkning, at der ved afgrænsningen af, om passivet tilhører den ene eller den anden virksomhed, skal tages hensyn til, hvilken virksomhed passivet i overvejende grad tilhører.

SKAT, Sagscenter Erhverv og Koncerncenter Jura & Samfundsøkonomi har på baggrund af Landsskatterettens kontorindstilling fremsat følgende kommentarer til sagen:

Det er SKATs opfattelse, at posteringer på en fælles virksomhedskonto ikke bare kan men også skal deles, når virksomhederne ikke går samlet over efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven, og at dette gælder uanset om kontoen er et fælles aktiv eller et fælles passiv. Det er imidlertid også væsentligt at præcisere, at det er gælden på kontoen, der skal splittes, mens kontoen og hæftelsen for kontoen ikke kan deles. En deling, der alene udmønter sig i bogføringen og et stiftertilgodehavende vil medføre, at omdannelsen ikke kan gennemføres efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven.

Det fremgår af virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., at alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet.

I § 2, stk. 1, nr. 5, 3. pkt. står:

»Driver ejeren flere virksomheder, og anvendes virksomhedsordningen, er det dog en betingelse for at kunne anvende lovens regler på trods af en negativ anskaffelsessum, at ejeren samlet omdanner virksomhederne.«

I bemærkningerne til lovforslag 147 fremsat 17. december 1998 står:

»Har ejeren af virksomheden inden omdannelsen anvendt virksomhedsordningen, er der fastsat særlige regler i virksomhedsskattelovens §§ 16, 16a, 16b og 16c. Ifølge virksomhedsskatteloven skal en skattepligtig, der driver flere virksomheder, behandle alle virksomheder som én virksomhed, hvis virksomhedsordningen anvendes. Der er derfor bl.a. fastsat regler om, hvorledes der skal forholdes ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor ikke alle aktiver og passiver i virksomhedsordningen overdrages til selskabet, dvs., hvor én af flere virksomheder omdannes.«

Og videre:

»Ændringen i virksomhedsskatteloven sikrer, at der sker en til fordelingen af aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi mellem virksomhederne svarende fordeling af kontoen for opsparet overskud.«

I ligningsvejledningen afsnit E.H.2 står:

»Ifølge VSL § 2, stk. 3, skal en virksomhedsejer, der driver flere virksomheder, behandle disse som én virksomhed ved anvendelse af virksomhedsordningen. I relation til virksomhedsomdannelsesloven betragtes de som selvstændige virksomheder, der under givne betingelser kan omdannes særskilt.«

Det anerkendes således både i virksomhedsomdannelsesloven og i praksis, at en person kan drive flere virksomheder på en gang, og at såfremt virksomhedsordningen anvendes, skal alle virksomheder indgå samlet i ordningen, men at dette ikke er nogen hindring for, at de opfattes og behandles som enkelt virksomheder i relation til virksomhedsomdannelsesloven.

Dette underbygges også af ligningsvejledningen afsnit E.G.2.2.3., hvor det præciseres, at alle virksomheder indgår i den særlige skatteberegning (virksomhedsskatteordningen), medens der i relation til bogføringsloven m.m. skal føres særskilt regnskab for de enkelte virksomheder. I disse særskilte regnskaber for de enkelte virksomheder vil der i forbindelse med fælles lån m.m. således være bogført interne mellemregninger, som naturligt kan være udgangspunkt i fordelingen af aktiver / passiver i forbindelse med en omdannelse til selskab.

Når der derfor står »virksomheden« i § 2, stk. 1, nr.2, 1 pkt. må det forstås som den specifikke virksomhed ud af flere mulige virksomheder, som man ønsker omdannet, jf. § 2, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår også, at der kun stilles krav om, at alle virksomhederne i virksomhedsordningen omdannes, når der er negativ anskaffelsessum, så i tilfælde af positiv anskaffelsessum må det derfor være tilladt at nøjes med at omdanne én af virksomhederne efter reglerne i VOL.

Det fremgår ingen steder af hverken forarbejder eller afgørelser, at aktiver og passiver skal behandles forskelligt, når man afgør hvilke aktiver og passiver, der hører til den virksomhed, man ønsker at omdanne.

I høringsvar til Landbrugets rådgivningscenter til lovforslag 147 fremsat 17. december 1998 står således bl.a.:

»Ejeren af de finansielle aktiver og passiver må antages at have gode muligheder for at vurdere, hvilken virksomhed disse vedrører, samt løbende at sikre sig dokumentation herfor. VSL § 16a er begrundet i, at en ejer af flere virksomheder skal behandle disse som én, hvis virksomhedsordningen anvendes. Det, der kan holdes udenfor omdannelsen, skal være en anden selvstændig virksomhed.«

I høringsvaret til Foreningen af statsautoriserede revisorer står:

»Kravet om overdragelse af alle aktiver og passiver fastholdes, da også virksomheder, der ikke er omfattet af virksomhedsordningen kan omdannes, og da ejeren af likviderne må antages at have gode muligheder for at vurdere, hvilken virksomhed disse vedrører, samt løbende at sikre sig dokumentation herfor.«

Begge høringsvar refererer til bestemmelsen om at alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet.

Når begge konti i SKM2006.255.LR blev anset for at høre hjemme i det modtagende selskab, var årsagen netop, at man konkret vurderede, at kontoindestående på landbrugets kassekredit reelt hidrørte fra driften af øjenlægevirksomheden og ikke fra landbrugsvirksomheden.

Indestændet på en kassekredit er ikke et udeleligt passiv, hvis virksomheden ellers har haft styr på sine poster, og derigennem kan sandsynliggøre, hvilken del af gælden, der hører til hvilken virksomhed, efter præcis samme kriterier, som man lagde til grund ved fordeling af aktiverne i SKM2007.664.HR. Her lagde man til grund, at alle indtægterne stammede fra tandlægevirksomheden, fordi sagsøgerne ikke havde været i stand til at bevise, at de omstridte midler ikke kom derfra. At der her var tale om aktiver betyder ikke, at dommen ikke også finder anvendelse ved fordeling af passiver, da der som nævnt ingen steder i lovgivningen peges på, at aktiver skal behandles forskelligt fra passiver i relation til virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1, nr. 2.

Der er således intet, der taler for, at en gæld i virksomhedsordningen ikke kan opsplittes, så den også svarer til fordelingen mellem de forskellige virksomheder ejeren har, tværtimod fremgår det flere steder i bemærkninger til loven og i afgørelser, at det er et krav, at al gæld, der kan henføres til den omdannede virksomhed, og kun den gæld, der kan henføres til den omdannede virksomhed, også skal indgå i selskabet. Se bl.a. rettens begrundelse i SKM2010.481.BR.

Af bemærkningerne til lovforslag 147 fremsat 17. december 1998 fremgår, at gældsforpligtelse og låneprovenu skal følges ad, så hvis midler fra et lån er indgået i ejerens privatøkonomi, skal den tilsvarende gældsforpligtelse ikke indgå i omdannelse. Også i fusionsloven ser vi, at der stilles krav om, at provenu og forpligtelse skal følges ad.

Når hævninger imidlertid sker via hæverækkefølgen i virksomhedsordningen, vil beløbet, der hæves, blive beskattet hos ejeren, og såfremt hævningen medfører, at der trækkes mere ud af virksomheden end der er sparet op, vil dette betyde, at anskaffelsessummen bliver negativ. Der er således i virksomhedsordningen taget højde for, at beløb, der overføres til privatøkonomien, er blevet beskattet og virksomhedsøkonomien reguleret i overensstemmelse hermed.

Det fremgår ikke af sagen, at der har været rejst tvivl om selve størrelsen af den andel af gælden, der henføres til selskabet, henholdsvis størrelsen af den andel, der henføres til den personlige virksomhed, og det lægges derfor til grund, at delingen svarer til de faktiske størrelser.

Når der således reelt er tale om, at en andel af gælden hører til den omdannede virksomhed, mens en anden del af gælden reelt hører til den personlige del af virksomheden, skal gælden deles for at opfylde kravene i VOL, da alle passiver skal overføres, mens det ikke er tilladt at overføre gæld, der ikke hører til i den omdannede virksomhed.

Det er imidlertid et krav, at opsplitningen af gælden sker senest samtidigt med virksomhedsomdannelsen, jf. kravet om, at der ikke må være stiftertilgodehavende i selskabet, jf. SKM2008.1007.LSR, og kravet i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 4, om, at et negativt indestående på indskudskontoen skal udlignes ved betaling til selskabet senest 1 måned efter meddelelsen om, at tilladelse er givet.

Det er ikke tilladt at dele en konto mellem selskab og ejer, og det er således ikke tilstrækkeligt, at gælden opsplittes regnskabsmæssigt, der skal også ske et reelt debitorskifte. Kreditor skal således på omdannelses tidspunktet have accepteret, at den andel af gælden, der hører til den omdannede virksomhed, rent juridisk kan henføres til selskabet og ikke til ejeren.

I den konkrete sag noterer revisor i åbningsbalancen, at selskabet har en gæld til pengeinstitut på den overførte andel af kassekreditgælden. Imidlertid fremgår det af de oplysninger, banken har indberettet til SKAT, at kassekrediten først er oprettet i december 2008. Der ses ikke at være indsendt dokumentation til SKAT eller til Landsskatteretten for, at banken har godkendt debitorskiftet på omdannelses tidspunktet.

Konsekvensen af en manglende reel opsplitning af gælden med gyldigt og juridisk bindende debitorskifte er ikke en ændret anskaffelsessum, men derimod at reglerne i virksomhedsomdannelsesloven ikke kan anvendes.

SKAT vil derfor opfordre revisoren til at indsende dokumentation for, at der er sket et reelt debitorskifte før eller i umiddelbar tilknytning til omdannelsen.

I det tilfælde, at der ikke er sket debitorskifte på omdannelses tidspunktet, er der tale om en skattepligtig delomdannelse på markedsvilkår (afståelse af en del af virksomheden). Dette medfører, at der skal ske beskatning af genvundne afskrivninger og avance efter ejendomsbeskatningsloven m.m.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har på klagerens vegne nedlagt påstand om, at klagerens skattemæssige anskaffelsessum på anparterne i G1 ApS forhøjes med 1.366.741 kr.

Repræsentanten har til støtte herfor overordnet anført, at virksomhedsomdannelsesloven ikke er til hinder for, at likvide beholdninger, herunder en kassekredit, kan opdeles efter et skøn i forbindelse med en delomdannelse.

Historik

Reglerne i virksomhedsomdannelsesloven fandt oprindelig også anvendelse på de tilfælde, hvor et selskab foretog en skattefri udskillelse af en del af sin aktivitet i et datterselskab. Med virkning fra 1992 er sådanne udskillelser overført til fusionsskattelovens § 15 c g 15 d om tilførsel af aktiver.

Reglerne i fusionsskatteloven om tilførsel af aktiver er ikke meget forskellig fra reglerne i virksomhedsomdannelsesloven. Dette skyldes, at formålet er det samme, nemlig en skattemæssig succession ved indskud af en virksomhed i selskab. Den væsentligste forskel er, at der ikke gælder noget krav om, at det indskydende selskab skal eje det modtagende selskab fuldt ud.

Imidlertid er der væsentlige lighedspunkter.

For det første skal opmærksomheden henledes på de særlige regler for opgørelse af anskaffelsessummen for aktier, der erhverves ved en omdannelse af en personligt drevet virksomhed til aktie- eller anpartsselskab efter virksomhedsomdannelsesloven regler. Tilsvarende regler gælder for opgørelsen af anskaffelsessummen for aktier mv. erhvervet i forbindelse med anvendelse af reglerne i fusionsskattelovens § 15 c og d om tilførsel af aktiver.

For det andet forstås ved tilførsel af aktiver den transaktion, hvorved et selskab, uden at være opløst, tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisatorisk synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler. Kravet om overførsel af alle aktiver og passiver adskiller sig således ikke fra en delomdannelse efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven.

For at opfylde grenkravet (alle aktiver og passiver), er det efter praksis muligt eksempelvis at opdele en gæld til et pengeinstitut, på henholdsvis det modtagende og det indskydende selskab efter reglerne om skattefri tilførsel af aktiver. Fra praksis kan bl.a. nævnes TOLD/SKATs afgørelse, journal nr. 99/03-4314-04163. I denne sag havde det indskydende selskab en samlet gæld til pengeinstitut på 2.774.424 kr. Dette beløb blev i sagen godkendt opdelt på henholdsvis det indskydende og modtagende selskab, da det ikke var muligt at opgøre nøjagtigt, hvilken del af gælden, der tilhørte det indskydende selskab, og hvilken del, der tilhørte det modtagende selskab.

Da reglerne om skattefri tilførsel efter praksis således tillader en opdeling af en bankgæld for at kunne opfylde kravet om, at alle aktiver og passiver (grenkravet) skal tilføres det modtagende selskab, og disse regler i øvrigt udspringer af virksomhedsomdannelsesloven, må der på tilsvarende vis kunne ske en opdeling af en bankgæld i relation til virksomhedsomdannelseslovens regler. Det må især gælde de tilfælde, hvor eksempelvis to virksomheder alene har en fælles kassekredit, som i denne sag, og hvor det ikke er muligt at opdele gældsposten i den virksomhed der holdes uden for omdannelse, og den virksomhed, der omdannes.

Ved vurderingen af, hvilke aktiver og passiver, der vedrører den virksomhed, der omdannes, tages der sædvanligvis udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er udarbejdet for virksomheden. Told- og Skattestyrelsen har ved udtalelse af 6. juli 2001 anført følgende:

»Hvis det på baggrund af regnskaber og resultatopgørelser kan opgøres, hvilke aktiver og passiver der tilhører den pågældende virksomhed, er der en klar formodning for, at disse aktiver og passiver skal medoverdrages i forbindelse med den skattefri virksomhedsomdannelse.«

SKM 2007.664HR og Skatteministeriets kommentarer hertil i SKM2007.707.DEP

Højesterets dom refereret i SKM2007.664.HR var et specielt tilfælde, hvor fordelingen af aktiver og passiver ved en delafståelse var åbenbart forkert og i strid med de faktiske tilhørsforhold. Det er ikke tilfældet i denne sag.

I forbindelse med en delafståelse, må det imidlertid bero på et skøn, om fælles likvide beholdninger eller en fælles kassekredit skal henføres til den ene eller den anden virksomhed i de tilfælde, hvor der, som i denne sag, er tale om 2 virksomheder, og omdannelsen kun omfatter den ene af disse.

SKAT har kommenteret ovennævnte Højesteretsdom i SKM2007.707.DEP, og har bl.a. anført følgende:

»Når der ikke har været flere sager hænger det formentlig sammen med, at myndighederne i praksis udviser en naturlig tilbageholdenhed over for parternes aftaler om fordelingen af likviditeten på den virksomhed, der omdannes, og den virksomhed, der holdes uden for omdannelsen, i de sædvanlige tilfælde, hvor der er tale om flere overskudsgivende virksomheder, og hvor det kan være vanskeligt at afgøre, hvor stor en del af kontantbeholdningen, der må henføres til henholdsvis den ene og den anden af disse virksomheder.«

SKATs kommentarer til Højesterets dom viser for det første, at der skal udvises tilbageholdenhed fra SKATs side med hensyn til det skøn, som udøves over fordelingen af de likvide midler. Det samme vil naturligvis være gældende ved en fælles kassekredit, som i denne sag.

For det andet fremgår det, at der ikke er tale om, at likvide aktiver eller en fælles kassekredit fuldt ud ved en delomdannelse skal høre til den ene eller den anden virksomhed, men at en opdeling naturligvis er muligt, jf. understregning ovenfor.

Den fordeling af kassekrediten, der er foretaget på den virksomhed, der omdannes, og den virksomhed, der forbliver i virksomhedsordningen, er foretaget ud fra parternes bedste skøn. Der er i den forbindelse henset til, at der i indkomstårene 2006 og 2007 er foretaget private udtræk på 1,2 mio. kr.

På samme måde, som der kan foretages et skøn over fordelingen af likvide beholdninger, skal der naturligvis også foretages et skøn over fordelingen af en kassekredits udvisende, i de tilfælde, hvor der er tale om en fælles kassekredit, og hvor det er vanskeligt at afgøre, hvor stor en del af kassekrediten, der skal henføres til den ene eller den anden virksomhed.

Der kan således ikke anlægges en skatteretligt forskellig behandling af et bankmellemværende, afhængig af om saldoen på en kassekredit pr. den 31. december tilfældigvis udviser en likvid beholdning eller en gæld til banken. Hvorvidt en fælles kassekredit udviser en likvid beholdning eller en gæld til banken pr. 31. december, kan rent tilfældigt afhænge af, om en debitor har overholdt virksomhedens betalingsbetingelser eller ej eller, om en forfalden gæld er trukket på virksomhedens kassekredit den 31. december eller først den 2. januar.

SKM2006.255.LR

Som nævnt ovenfor lægger SKAT Ligningsrådets afgørelse i SKM2006.255.LR til grund.

Til forskel fra denne sag, var der i SKM2006.255.LR ikke tale om en fælles kassekredit, men både en kassekredit for den omdannede virksomhed (øjelægevirksomheden), og en kassekredit for den tilbageværende virksomhed (landbrugsvirksomheden). Landbrugsvirksomheden havde i alle årene givet underskud, og øjelægevirksomheden overskud. Da hele bankindeståendet på landbrugets kassekredit således reelt hidrørte fra driften af øjelægeklinikken, skulle hele indeståendet anses for et aktiv i øjelægeklinikken. Dette er repræsentanten enig i.

Den foretagne opdeling af kassekrediten i denne sag er baseret på klagerens bedste skøn, hvilket SKAT ikke sætter spørgsmålstegn ved.

SKAT anfører, at da 54,69 % af gælden på kassekrediten er overført til den omdannede virksomhed, skal det fulde træk på kassekrediten henføres til den omdannede virksomhed. Dette udledes af praksis

efter SKM2006.255.LR, hvoraf det ifølge skatteankenævnet fremgår, at gældsposten skal med i den virksomhed, den i overvejende grad vedrører.

Dette er efter repræsentantens opfattelse i direkte modstrid med praksis, da en fordeling skal foretages efter en konkret vurdering. Det fremgår ingen steder af afgørelsen i SKM2006.255.LR, at en gældspost skal medregnes i den virksomhed, den i overvejende grad vedrører. I sagen skulle hele aktivet medregnes, da hele aktivet også vedrørte den omdannede virksomhed.

Som nævnt tidligere, var skatteankenævnet enige heri, men har efterfølgende udeladt dette i den endelige afgørelse uden nærmere begrundelse.

I nærværende sag er der ikke tale om, at hele gælden vedrører den omdannede virksomhed - tværtimod. Klagerens private hævninger er således foretaget via træk på virksomhedens kassekredit. For indkomstårene 2006 og 2007, dvs. de seneste 2 år forud for omdannelsen, er der foretaget private udtræk for i alt ca. 1,2 mio. kr. En overførsel af hele kassekrediten til selskabet vil derfor betyde, at der overføres gæld, som ikke kan henføres til den omdannede virksomhed.

Sammenfattende er der efter repræsentantens opfattelse intet til hinder for, at en fælles kassekredit efter et konkret skøn kan opdeles på den virksomhed, der omdannes, og den tilbageværende virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Dette synspunkt understøttes af praksis ved skattefri tilførsel af aktiver, ligesom dette kan foretages vedrørende likvide aktiver. Endelig er repræsentanten ikke enige i SKATs fortolkning af afgørelsen i SKM2006.255.LR.

Repræsentanten har, på baggrund af de af SKATs fremsatte bemærkninger til kontorindstillingen, anført, at det er helt sædvanligt ved anvendelse af virksomhedsomdannelsesloven, at der ofte går et vist tidsrum inden de endelige dokumenter om debitorskifte/gældsovertagelse er på plads. Dette skyldes dels, at omdannelserne ofte først vedtages i juni måned i omdannelsesåret med tilbagevirkende kraft, og dels, at de efterfølgende løber ind i sommerperioden med hensyn til ferie m.v.. Som følge heraf, vil de endelige dokumenter i form af tinglysning, gældsovertagelsen mv. først falde endeligt på plads på et langt senere tidspunkt efter vedtagelsen. Dette gælder i særdeleshed, når der er tale om ejendomsoverdragelser, som i dette tilfælde.

Der ses hverken med henvisning til praksis eller med hjemmel i virksomhedsomdannelsesloven at være belæg for, at debitorskifte skal ske før eller i umiddelbar tilknytning til omdannelsen. Alene synspunktet om, at der skal være sket et reelt debitorskifte før omdannelsen, er i praksis ikke muligt. Repræsentanten står derfor helt uforstående overfor det fremførte synspunkt.

I den foreliggende sag har der helt tilbage til 2007 været en løbende dialog med F1-bank omkring indskud af ejendommene i et selskab. F1-bank har igennem hele forløbet givet accept på at deltage i finansieringen heraf, hvilket endvidere skriftligt kan bekræftes af banken, såfremt dette måtte ønskes.

Som følge af, at skøder vedrørende ejendommene først kunne tinglyses endeligt i december måned 2008, kunne gældsovertagelsen i F2-bank og i F1-bank først ske på dette tidspunkt. Der er sket en bogholderimæssig adskillelse mellem de poster, der med virkning pr. 1/1 2008, tilhører den private virksomhed, og de poster, der med virkning pr. 1/1 2008, tilhører bevægelserne i selskabet.

Den omstændighed, at et debitorskifte først endelig kan effektueres på et senere tidspunkt efter vedtagelsen af omdannelsen - som i dette tilfælde skyldes juridiske forhold omkring tinglysningen af de 5 ejendomme - kan efter repræsentantens opfattelse ikke medføre, at virksomhedsomdannelsen bliver skattepligtig. Der ses som nævnt, hverken efter praksis eller med henvisning til virksomhedsomdannelsesloven at være hjemmel hertil.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, lovebekendtgørelse nr. 1166 af 2. oktober 2007, § 1, at dersom en personligt ejet virksomhed omdannes til et aktieselskab eller anpartsselskab, der registre-

res her i landet, har ejeren adgang til at anvende reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse i stedet for skattelovgivningens almindelige regler.

De ved omdannelsen erhvervede anparter skal ifølge virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 2, anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen.

Det fremgår af lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 2, at:

»Alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. (...)«

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. 147, 1998/1, at der ved vurderingen af, hvilke erhvervsmæssige aktiver og passiver, der vedrører den omdannede virksomhed, tages udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der gennem årene er udarbejdet for virksomheden.

Det fremgår af årsrapporten for centret G2 for 2007, at virksomhederne i 2007 havde en gæld i henhold til kassekredit i F1-bank på 3.016.741 kr. Klageren har henført 54,69 % af denne gældspost, eller 1.650.000 kr. til den omdannede virksomhed. Det er af klageren anført, at de resterende 1.366.741 kr. ikke vedrører den omdannede virksomhed, men vedrører private hævninger, hvorved der blandt andet er henvist til årsrapportens oplysninger om, at der i 2006 og 2007 er foretaget private hævninger på i alt 1.204.793 kr.

Der er ikke i lovens ordlyd, forarbejder eller praksis belæg for at antage, at en gældspost i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse i relation til virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 2, i det hele skal medfølge den virksomhed, den i overvejende grad vedrører.

Den af klageren foretagne fordeling af gældsposten i henhold til kassekreditten er ubestridt svarende til den faktiske anvendelse af provenuet, og må derfor lægges til grund ved afgørelsen, idet der henvises til forarbejderne til bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 1, nr. 2, jf. L 147, 1998-1999, hvorefter det var tilsigtet, at der ikke ved omdannelsen kunne medtages privat gæld. Den private andel af gælden skal ikke indgå ved omdannelsen.

Landsskatteretten ændrer derfor afgørelsen, således at kassekreditten ved opgørelse af anparternes anskaffelsessum indgår med 1.650.000 kr., og anparternes anskaffelsessum ansættes i overensstemmelse med det selvangivne.