

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9748 af 25/08/2020 (Gældende)

Salg af virksomhed - efterfølgende regulering af købesum - løbende ydelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0293147

Salg af virksomhed - efterfølgende regulering af købesum - løbende ydelse

Sælger ApS har solgt sin virksomhed til Spørger ApS. Spørger ApS stiftede i forbindelse købet Ny Virksomhed ApS sammen med Sælger ApS. Spørger ApS ejer mindre end 50 % af anpartskapitalen i Ny Virksomhed ApS og Sælger ApS ejer mere end 50 % af anpartskapitalen. Virksomheden drives herefter af Ny Virksomhed ApS. Sælger ApS er 100 % ejet af Virksomhedsejer, der bliver ansat i Ny Virksomhed ApS.

I forbindelse med købet af virksomheden blev aftalt, at overdragelsessummen skulle betales med X kr. ved købet og efterfølgende betales rater af Y kr. efter henholdsvis 1 år, 2 år og 3 år, i alt Z kr. hvis visse betingelser på det aftalte betalingstidspunkt var opfyldt.

Skatterådet kunne bekræfte, at den efterfølgende regulering af købesummen efter henholdsvis 1 år, 2 år og 3 år, skattemæssigt skulle klassificeres som en del af vederlaget for Virksomheden, jf. ligningslovens § 12 B og ikke som løn eller bonus til Virksomhedsejer.

Skatterådsmøde 25. august 2020 - SKM2020. 381. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den efterfølgende regulering af købesummen, jf. virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.1.2-11.5, skattemæssigt skal klassificeres som en del af vederlaget for Virksomheden, og ikke som løn eller bonus til den ultimative virksomhedsejer?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ApS er holdingselskab for en række virksomheder i Danmark, der tillige går under navnet 'Virksomhedsnavn'. Alle virksomhederne er anpartsselskaber.

Spørger ApS ejer mindre end 50 % af selskabskapitalen og stemmerne i de forskellige virksomheder. Den resterende del af selskabskapitalen og stemmerne ejes af den/de pågældende personer, der driver virksomheden til daglig. Den/de pågældende personer ejer virksomheden enten direkte personligt eller gennem et kapitalselskab.

Nedenfor er den generelle koncernstruktur illustreret (udeladt):

Spørger ApS har opkøbt en virksomhed ("Virksomheden"), jf. Virksomhedsoverdragelsesaftalen.

Spørger ApS stiftede i forbindelse med opkøbet, Ny Virksomhed ApS sammen med sælger af virksomheden, Sælger ApS. Ny Virksomhed ApS har siden stiftelsen været ejet med mere 50 % af Sælger (både ift. stemmer og kapital) og mindre end 50 % af Spørger (både ift. stemmer og kapital).

Ny Virksomhed ApS købte umiddelbart efter stiftelsen alle de driftsmæssige aktiver (driftsmidler/inventar og varelager) knyttet til Virksomheden, og Spørger ApS erhvervede al goodwill og eventuelle andre immaterielle rettigheder i den pågældende Virksomhed. Sælger af Virksomheden var som det fremgår et selskab, ejet 100 % af virksomhedsejer.

(illustration udeladt)

Der er siden handlen blevet afregnet mellem Spørger ApS og Ny Virksomhed for anvendelsen af goodwill. Det kan lægges til grund, at betalingen herfor var og vil være på markedsmæssige vilkår i overensstemmelse med ligningslovens § 2.

Der var udarbejdet en virksomhedsoverdragelsesaftale til brug for overdragelsen af Virksomheden fra Sælger til Spørger ApS (Køber og Spørger). Virksomhedsoverdragelsesaftalen regulerede en lang række forhold, herunder købesummen, jf. Virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.

Der fremgik følgende af den med Sælger indgåede Virksomhedsoverdragelsesaftale, pkt. 11:

"... 11. Købesummen

11.1 Købesummen for Virksomheden, herunder den under punkt 4 anførte goodwill, er aftalt til DKK (udeladt) med tillæg af moms, der forfalder til betaling på vilkår som anført herunder:

11.1.1 DKK X med tillæg af moms faktureres og betales kontant på Overtagelsesdagen ved overførsel til en af Sælger anvist bankkonto ("Tranche 1").

11.1.2 DKK Y med tillæg af moms faktureres og betales kontant 12 måneder efter Overtagelsesdagen til Sælgers konto, jf. punkt 1 ovenfor ("Tranche 2").

11.1.3 DKK Y med tillæg af moms faktureres og betales kontant 24 måneder efter Overtagelsesdagen til Sælgers konto, jf. punkt 1 ovenfor ("Tranche 3").

11.1.4 DKK Y med tillæg af moms faktureres og betales kontant 36 måneder efter Overtagelsesdagen til Sælgers konto, jf. punkt 1 ovenfor ("Tranche 4").

11.2 Uanset det ovenfor anførte er Parterne enige om, at betaling af Købesummen, for så vidt angår den del der skal berigtiges efter Overtagelsesdagen (dvs. Tranche 2, 3 og 4), forudsætter opfyldelse af nedenstående betingelser.... :

11.2.1 Betingelse 1 (målepunkter vedrører driftsresultatet) og

11.2.2 Betingelse 2 (målepunkter vedrører driftsresultat).

11.3 For at undgå tvivl præciseres det, at de enkelte trancher er gensidigt uafhængige. Det forhold, at betingelserne for betaling af en enkelt tranche konkret ikke måtte være opfyldt, bevirker således ikke, at eventuelle efterfølgende trancher automatisk bortfalder, idet eventuelle efterfølgende trancher alene skal vurderes ud fra de opstillede betingelser til omsætning og antal kunder i den relevante tolv-måneders periode, der ligger umiddelbart forud for betaling af den pågældende tranche.

11.4 Parterne er enige om, at Tranche 2-4 skattemæssigt udgør en løbende ydelse i henhold til ligningsloven § 12 B. Parterne har efter forhandling kapitaliseret (i) Tranche 2 til (udeladt), (ii) Tranche 3 til (udeladt) og (iii) Tranche 4 til (udeladt) ud fra et skøn over de forventede ydelser (Tranche 2-4) tilbagediskonteret til nutidsværdi. Parterne er enige om, at Tranche 2-4 er momspligtige, og at afregningen af momsen sker i takt med faktureringen af Tranche 2-4.

11.5 (supplerende vedrørende betingelserne i pkt. 11.2).

11.6 Sælger er forpligtet til at lade sig momsregistrere forud for Overtagelsesdagen, således at Køber via egen momsregistrering kan opnå momsfradrag for betalingen.

..."

Af ovenstående pkt. 11 i virksomhedsoverdragelsesaftalen fremgår det, at købesummen indebar betaling, der skulle foretages på overtagelsesdatoen, jf. pkt. 11.1.1, og betaling i en periode på 12-36 måneder efter overtagelsesdatoen, såfremt en række betingelser blev opfyldt, jf. pkt. 11.1.2-11.3. Det blev i forhold til pkt. 11.1 præciseres, at beløbet alene udgjorde den maksimale købesum, forudsat at alle betingelser for hver af tranche 2-4 opfyldes. (...)

Af pkt. 14.11.1 i virksomhedsoverdragelsesaftalen fremgik det, at Køber/Spørger havde tillagt det afgørende betydning, at virksomhedsejeren fremover ville være tilknyttet Ny Virksomhed, som aktivt beskæftiget i overensstemmelse med vilkårene i parternes ejeraftale. Virksomhedsejeren blev ansat som direktør på de i Bilag 19.1.6. anførte vilkår, hvilket efter vores opfattelse var udtryk for markedsmæssige vilkår.

Af pkt. 17.1 i virksomhedsoverdragelsesaftalen fremgik det, at Virksomhedsejeren var forpligtet til ikke at bringe sin aktive beskæftigelse som direktør i Ny Virksomheden til ophør inden for de første 3 år efter overtagelsesdagen.

Endelig fremgik det af pkt. 17.3, at Virksomhedsejeren og Sælger ifaldt en konventionalbod overfor Køber på x kr., såfremt vedkommende ikke opretholdt sin beskæftigelse i den angivne periode på 3 år. Virksomheden ville endvidere være berettiget til at kræve erstatning efter dansk rets almindelige regler, i det omfang tabet oversteg den betalte konventionalbod. Erstatningen kunne dog maksimalt udgøre den erlagte købesum, jf. bestemmelserne i virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.

Spørger ønsker at få bekræftet, at den del af købesummen, som var betinget af opfyldelsen af en række forhold, som nævnt i virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.1.2-11.3, også skattemæssigt kunne klassificeres som en del af købesummen, og dermed ikke som et vederlag for personligt arbejde, således at der ikke skulle indeholdes A-skat, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1, 1. pkt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det ønskede svar er JA

Det fremgår af kildeskattelovens § 46, stk. 1, 1. pkt., at ved enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde A-skat i det udbetalte beløb. Dette fremgår endvidere af Den juridiske vejledning 2019-2, A. B. 4.1.1.1.1 *Indeholdelsespligt*.

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1.

Lønbegrebet er ikke entydigt defineret, men er udledt gennem praksis samt vejledninger. Af Den juridiske vejledning 2019-1, C. A. 3.1.1.1 *Begrebet løn*, fremgår det, at begrebet "løn" omfatter:

- Den almindelige periodiske arbejds løn, uanset om den kaldes løn, honorar, provision eller andet.
- Periodisk sygeløn, understøttelse og lignende, som en arbejdsgiver yder under et stadigt bestående ansættelsesforhold.
- Ferietillæg, som medarbejdere med ret til løn får under ferie, og søgnehelligdagsbetaling. Disse skal beskattes i udbetalingsåret.
- Periodiske udgiftsgodtgørelser, fx månedlige kørselstilskud, der ikke kan udbetales som skattefri befordringsgodtgørelse.
- Arbejdsgiverens afholdelse af medarbejderens private udgifter.

Den omhandlende efterregulering af købesummen til Sælger er, som tidligere beskrevet, betinget af virksomhedens performance efter overtagelsesdatoen og relaterer sig derved på ingen måde til ovenstående

definition af løn. Efterreguleringen af købesummen i virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.1.2-11.3 falder dermed ikke ind under det beskrevne lønbegreb.

I praksis findes en række tilfælde, hvor Ligningsrådet/Skatterådet og Landsskatteretten m.fl. har efterprøvet, om ydelser, der af uafhængige parter var benævnt som vederlag for et overdraget aktiv, i virkeligheden skulle kvalificeres på anden måde - fx som løn, bonus eller andet til sælgeren af det pågældende aktiv.

I SKM2002. 317. LR blev et earn-out tillæg anset som løn for tre aktionærer, der var ansatte i selskabet. Vederlaget var betinget af, at de tre aktionærer fortsat var ansat i selskabet på udbetalingstidspunktet. Skatteyderne havde solgt anparterne i selskabet for et symbolsk beløb, men var efterfølgende berettiget til et earn-out tillæg, såfremt de stadig var ansatte, og at virksomheden opfyldte en række betingelser i forhold til driftsresultatet. Det fremgår af sagen, at det kun var 3 ud af 5 sælgende aktionærer, der skulle modtage et earn-out tillæg, og at udbetaling af dette tillæg var betinget af deres fortsatte ansættelse. Da der ikke forelå oplysninger, der kunne begrunde en sådan forskelsbehandling af de ansatte og de ikke ansatte aktionærer, tiltrådte Ligningsrådet, at earn-out tillægget skulle omkvalificeres til løn.

I SKM2018. 259. SR tiltrådte Skatterådet, at en række efterfølgende milepælsbetalinger knyttede sig til det solgte aktiv - i det konkrete tilfælde aktier - hvorfor der måtte være tale om en efterfølgende regulering af salgssummen, der skulle beskattes som aktieindkomst. Det fremgik af sagen, at en del af betalingerne var betinget af hovedaktionærens fortsatte ansættelse i en toårig periode.

I SKM2017. 64. LSR fandt Landsskatteretten, at et earn-out beløb skulle henføres til afståelsessummen for tegningsoptionerne på overdragelsestidspunktet. Earn-out beløbets størrelse var afhængig af, om visse "milestones" blev opfyldt, herunder at 3 ledende medarbejdere ikke opsagde deres ansættelsesforhold i selskabet, og at der blev opnået nærmere fastsatte indtægter.

En aftale indgået mellem uafhængige parter skal som udgangspunkt respekteres af skattemyndighederne.

Af ovenstående praksis kan det dog udledes, at et løbende vederlag, der af parterne i en overdragelsesaftale er betegnet som efterfølgende regulering af købesummen, kan omkvalificeres som vederlag for løn, såfremt der foreligger sådanne konkrete omstændigheder, der sandsynliggør, at det ekstra vederlag i realiteten må opfattes som et vederlag til en af aftalens parter, herunder en hovedaktionær, for personligt arbejde mv. I nærværende tilfælde er overdragelsesaftalen indgået mellem to uafhængige parter, hvorfor de aftalte priser og vilkår også som udgangspunkt skal accepteres, jf. bl.a. Den juridiske vejledning 2019-2, C. D. 11.2.1.2 *Hvorfor bruges armslængdeprincippet*. Der er således ingen forudsætninger til stede for at kunne omkvalificere købesummen i nærværende tilfælde.

I det foreliggende tilfælde, er den løbende udbetaling af tranche 2-4 betinget af, at Virksomheden opfylder de anførte betingelser.

Det fremgår samtidig af virksomhedsoverdragelsesaftalen, at Virksomhedsejeren er forpligtet til fortsat at arbejde i Virksomheden.

Såfremt Virksomhedsejeren ikke opfylder denne betingelse, kan han idømmes en bod, ligesom han kan pålægges erstatning.

En misligholdelse af arbejds-/ansættelsesforpligtelsen fører således ikke til, at de omhandlede reguleringer af købesummen i henhold til pkt. 11 i virksomhedsoverdragelsesaftalen bortfalder.

Opfylder selskabet betingelserne vil de årlige trancher iht. virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11 blive udbetalt, uanset om Virksomhedsejeren har misligholdt sine forpligtelser mht. ansættelse eller personligt arbejde.

Der er følgelig ikke det fornødne grundlag for at omkvalificere nogen del af de omhandlede købesumsreguleringer til løn eller andet lignende vederlag for personligt arbejde.

Spørger vil derfor ikke være indeholdelsespligtigt af A-skat, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1, 1. pkt.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den efterfølgende regulering af købesummen, jf. virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.1.2-11.5, skattemæssigt skal klassificeres som en del af vederlaget for Virksomheden, og ikke som løn eller bonus til den ultimative virksomhedsejer.

Begrundelse

Spørger ApS har købt Virksomheden, af Sælger ApS. Sælger ApS er ejet af Virksomhedsejeren. Spørgers ApS og Sælger ApS har samtidig med virksomhedsoverdragelsen stiftet Ny Virksomheden ApS, som skal drive Virksomheden. Ny Virksomhed ApS har købt alle driftsmæssige aktiver (driftsmidler/inventar og varelager) knyttet til Virksomheden.

Det fremgår af virksomhedsoverdragelsesaftalen, at der ved overdragelsen skulle betales et beløb på X kr. og at der i de efterfølgende 3 år årligt skulle betales yderligere Y kr., hvis nogle på forhånd fastsatte kriterier var opfyldt. Om betingelserne var opfyldt skulle vurderes på udbetalingstidspunktet for hver af de 3 betalinger og hver betaling skulle vurderes uafhængig af de øvrige udbetalinger.

Hvordan betalingerne skal behandles skattemæssigt afhænger af, hvordan de kvalificeres. Hvis betalingerne er en del af afståelsesvederlaget, skal de behandles sammen med dette, og hvis de anses for en selvstændig ydelse, skal beskatningen ske i forhold til, hvad betalingen er modydelse for.

De 3 betalinger på hver Y kr. var ifølge aftalen medregnet som en del af den samlede afståelsessum for virksomheden, og det var køber, Spørger ApS, der skulle betale og sælger ApS, der modtog betalingerne.

Betalingerne var ifølge aftalen afhængige af de aftalte betingelser i virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11 hhv. 1, 2 og 3 år efter overdragelsen. De yderligere betalinger er således afhængige af resultatet af, hvordan virksomheden har været drevet siden overdragelsen.

Virksomhedsejeren var ansat i Virksomheden og havde derfor indflydelse på Virksomhedens drift. Virksomhedsejeren havde ikke et ansættelsesforhold til Spørger ApS, det var ikke Spørger ApS, der drev virksomheden, og det var ikke Virksomhedsejeren, der modtog de yderligere betalinger.

Det var derfor Skattestyrelsens opfattelse, at de aftalte yderligere beløb udgjorde en del af afståelsessummen for virksomheden. Indkomsten var dermed indkomst for Sælger ApS, og omfattet af ligningslovens § 12 B.

Det skal bemærkes, at der ikke var taget stilling til den kapitaliserede værdi af de forventede udbetalinger, men alene til om de 3 yderligere betalinger skulle anses for en del af afståelsessummen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 blev besvaret med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningsloven § 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 beskattningen 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 oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-13 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 oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-13 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, 35 og 35 A 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,⁴⁰² 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 arveforskud, 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 arveforskud, 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.

Kildeskatteloven § 43, stk. 1

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Arbejdsgiverens indbetaling til gruppelivsforsikring som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, anses dog ikke for A-indkomst. Tilsvarende anses beløb, som indbetales fra den enkelte arbejdsgiver til et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, og som for den enkelte medarbejder ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i ligningslovens § 7 N i kalenderåret, ikke for A-indkomst

Kildeskatteloven § 46, stk. 1

I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb....

Kildeskattebekendtgørelsen

§ 18. Udover indkomst som nævnt i kildeskattelovens § 43, stk. 1, henregnes følgende indkomstarter til A-indkomst:

- 1) Godtgørelse for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.
- 2) Pension og ventepenge samt lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold.
- 3) Skattepligtige udbetalinger efter lov om social pension, lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension m.v., lov om delpension, lov om social service, lov om aktiv socialpolitik, lov om fleksydelse, lov om integration af udlændinge i Danmark (integrationsloven) og lov om en aktiv beskæftigelsesindsats.
- 4) Skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.
- 5) Ydelser, der udbetales af en arbejdsløshedskasse efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.
- 6) Dagpengegodtgørelse for 1., 2. og 3. ledighedsdag, der udbetales af arbejdsgivere i henhold til § 84 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.
- 7) Strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere og løn m.v., der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom eller graviditet, barsel og adoption.
- 8) Dagpenge efter barselsloven eller lov om sygedagpenge, bortset fra dagpenge, der erstatter B-indkomst eller ydes ved sygedagpengeforsikring efter § 45 i lov om sygedagpenge.
- 9) Løbende ydelser efter lov om arbejdsskadesforsikring, jf. lovbekendtgørelse nr. 450 af 25. juni 1987 med senere ændringer, lov om sikring mod følger af arbejdsskade, jf. lovbekendtgørelse nr. 943 af 16. oktober 2000 med senere ændringer og lov om arbejdsskadesikring.
- 10) Ydelser som nævnt i nr. 9 efter lov om erstatning til skadelidte værnepligtige m.fl..
- 11) Erstatning efter ulykkesforsikringsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 137 af 26. april 1968 med senere ændringer, til efterladte og invaliditetserstatning, når erstatningen ydes som en årlig ydelse.
- 12) Ydelser som nævnt i nr. 11 efter lov om erstatning til tilskadekomne værnepligtige m.fl., jf. lovbekendtgørelse nr. 138 af 26. april 1968 med senere ændringer.
- 13) Ydelser som nævnt i nr. 11 efter §§ 19-22 i lov om erstatning til besættelsestidens ofre, jf. lovbekendtgørelse nr. 136 af 23. februar 1995 med senere ændringer.
- 14) Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikring for søfarende, jf. lovbekendtgørelse nr. 91 af 18. marts 1948.
- 15) Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikringsrente til enker efter visse fiskere, jf. lovbekendtgørelse nr. 913 af 12. december 1986.

- 16) Løbende ydelser i henhold til lov om invalideforsørgelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 912 af 12. december 1986.
- 17) Uddannelsesgodtgørelse m.v., jobrotationsydelse, aktiveringsydelse m.v., der udbetales til ledige i henhold til § 40 og § 41 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 17, § 20, stk. 4, og § 21 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats, jf. lovbekendtgørelse nr. 709 af 28. juni 2012.
- 18) Etableringsydelse, der udbetales til ledige i henhold til § 40 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 6 og § 7 i lov nr. 1077 af 29. december 1997 om ændring af lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats, jf. lovbekendtgørelse nr. 709 af 28. juni 2012.
- 19) Skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v.
- 20) Skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler.
- 21) Skolepraktikydelser, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervsuddannelser, og skoleydelse, der ydes efter samme lovs § 66 t, stk. 1.
- 22) Godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og 2, i lov om Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag.
- 23) Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 3, i lov nr. 490 af 31. maj 2000 om statens voksenuddannelsesstøtte.
- 24) Elevstøtte, der ydes efter lov om vejledning om valg af uddannelse og erhverv samt pligt til uddannelse, beskæftigelse m.v.
- 25) Skoleydelse i henhold til § 3, stk. 3, og § 5, stk. 3-5, i lov om erhvervsgrunduddannelse m.v.
- 26) Indkomstskattepligtige udbetalinger som nævnt i § 20, stk. 1-2, og § 46, stk. 1, i lov om beskatningen af pensionsordninger mv., samt § 50, stk. 4 og 8, i samme lov som affattet i lovbekendtgørelse nr. 580 af 7. august 1991. Dette gælder dog ikke ydelser som nævnt i § 50, stk. 1, nr. 7, når ydelsen udbetales til personer, der er registreret med cvr-nr. eller SE-nr.
- 27) Tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lignende, når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter SU-lovens § 52.
- 28) Godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse og tilskud til befordring ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.
- 29) Værdien af hel eller delvis vederlags fri bil til rådighed, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, herunder dagsafgift for privat benyttelse betalt af arbejdsgiveren m.v. i tilfælde, hvor en bil, der af arbejdsgiveren m.v. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervsmæssig kørsel, benyttes privat.
- 30) Andel i udbytte af fiskeri, når andelen modtages som betaling for personlig deltagelse i fiskeriet, og dette udøves fra et skib, der ikke helt eller delvis ejes af modtageren eller er stillet til dennes rådighed ved aftale om lån eller leje. Det anførte gælder også i tilfælde, hvor modtageren af udbytteandelen deltager i fiskeriet med egne redskaber.
- 31) Skattepligtig del af gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med medarbejderens fratræden samt jubilæumsgratialer, jf. ligningslovens § 7 U, for så vidt disse ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1, men vedrører arbejde udført her i landet.

- 32) Skattepligtig del af vederlag for afløsning af pensionstilsagn, der ikke er afdækket i et pensionsinstitut, jf. ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 3, og stk. 2.
- 33) Pension og lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.
- 34) Vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når vederlaget ydes én gang for alle, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 3, og har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold.
- 35) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.
- 36) Vederlag til rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for en virksomhed her i landet efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra i.
- 37) Støtte til beskæftigede, der deltager i uddannelse som led i jobrotationsordninger i henhold til § 20, stk. 4, i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats, jf. lovbekendtgørelse nr. 709 af 28. juni 2012.
- 38) Vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene.
- 39) Skattepligtige udbetalinger efter § 17 j, stk. 1, i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension.
- 40) Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelsesstøtte.
- 41) Børnepasningsorlovsydelse i henhold til lov om børnepasningsorlov.
- 42) Skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forsknings - og Innovationsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1.
- 43) Erstatning for indtægtstab ved ledighed, der i henhold til en privattegnet arbejdsløshedsforsikring omfattet af pensionsbeskatningslovens § 49 udbetales af forsikringsselskabet til forsikringstageren.
- 44) Særlig pensionsopsparing, der i medfør af § 2, stk. 4, i lov nr. 308 af 4. maj 2004 om ændring af lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension udbetales af kommuner.
- 45) Stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).
- 46) Stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om friplads og stipendium til visse udenlandske studerende ved erhvervsakademiuddannelser og professionsbacheloruddannelser.
- 47) Tilskud til dækning af arbejdstageres løntab i forbindelse med selvvalgt kompetenceudvikling i henhold til kollektiv overenskomst.
- 48) Den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12.
- 49) Støtte efter kapitel 3 a i lov om litteratur (Fribyordning).
- 50) Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger, bortset fra arbejdsgiverbetalte præmier for forsikringer, der dækker sundhedsbehandlinger m.v., og som efter aftale mellem arbejdsgiver og en arbejdstager indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19.

51) Skattepligtige udbytter og udlodninger fra medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N.

Forarbejder

Til lov nr. 386 af 2. juni 1999, der indførte ligningslovens § 12 B

...

Det foreslås, at de løbende ydelser i alle tilfælde kapitaliseres på aftaletidspunktet. Den kapitaliserede værdi lægges til grund ved opgørelsen af afståelses- henholdsvis anskaffelsessummen og indgår dermed ved en eventuel avance- eller indkomstbeskatning samt i et eventuelt afskrivningsgrundlag.

Den kapitaliserede værdi føres på en saldo hos hver af parterne, saldoen nedskrives hvert år med de betalte ydelser.

Det foreslås, at sælger ikke beskattes ved modtagelsen af de enkelte ydelser, før disse samlet overstiger den kapitaliserede værdi. Tilsvarende får køber heller ikke fradrag, før de betalte ydelser overstiger den kapitaliserede værdi. Herved afskaffes den nuværende dobbeltbeskatning.

...

§ 12B, stk. 2

Den løbende ydelse skal kapitaliseres i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse kan også betegnes som kontantværdien eller nutidsværdien. Man når frem til den kapitaliserede værdi ved at opgøre de forventede fremtidige nominelle ydelser og tilbagediskontere ydelserne med en markedsrente. Forskellen mellem kontantværdien og den nominelle værdi svarer til den rente, som sælger kunne have opnået ved at sætte en kontant betaling for virksomheden i banken - det kan siges at være betaling til sælger for at vente med at modtage sit vederlag. Fastsætter andre dele af lovgivningen metoder for kapitaliseringen, skal disse regler følges. Eksempelvis skal kapitaliseringen af aftægtsydelser ske efter de tabeller, der er fastsat med hjemmel i boafgiftsloven. Er den løbende ydelse af en sådan karakter, at der ikke er fastsat særlige retningslinier for en kapitalisering, må værdien fastsættes efter et skøn. Skønnet foretages af parterne. Ved dette skøn kan der henses til værdien i handel og vandel af de formuegoder, der vederlægges med en løbende ydelse, idet parterne ved den nærmere udformning af den løbende ydelse må anses for at forsøge at ramme et beløb, der svarer til, hvad overdrageren under lignende vilkår ville kunne opnå for det pågældende aktiv. Den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse vil således svare til kontantværdien af det aktiv, der vederlægges med en løbende ydelse.

Kapitaliseringen er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Det vil sige, at den skatteansættende myndighed kan tilsidesætte kapitaliseringen, hvis skønnet ikke svarer til den reelle værdi af den løbende ydelse. Som eksempel kan nævnes, at den løbende ydelse består af 10 pct. af virksomhedens overskud i de næste 10 år. Her må kapitaliseringen fastsættes efter parternes skøn. Hvis parterne ansætter virksomhedens overskud betydeligt højere i løbetiden, end overskuddet har været de seneste år op til aftalens indgåelse, uden at det er tilstrækkeligt sandsynliggjort, at overskuddet må forventes at stige, vil kapitaliseringen næppe blive accepteret. Den skatteansættende myndighed skal ikke tale stilling til den aftalte ordning, men påser alene, at den løbende ydelse kapitaliseres korrekt.

Hvor parterne har konkret modstridende interesser, kan parterne forvente, at ligningsmyndighederne vil lægge den af parterne valgte tilbagediskonteringsrente til grund. I tilfælde, hvor parterne ikke har konkret modstridende interesser, vil ligningsmyndighederne kunne tilsidesætte den valgte rente, såfremt denne

ikke er udtryk for en markedsrente i det pågældende forhold. At parterne ikke har konkret modstridende interesser kan følge af, at der er tale om løbende ydelser i familieforhold, mellem koncernforbundne selskaber, eller fordi parternes forskellige skattemæssige forhold gør valget af en høj eller en lav rente fordelagtig for begge parter. Told Skat vil for eftertiden to gange årligt udmelde en rentesats, der vil kunne anvendes til kapitalisering af løbende ydelser, såfremt parterne ikke selv har et bedre udtryk for markedsrenten i det pågældende forhold.

I det tilfælde, hvor modtager og yder af den løbende ydelse ikke hører under den samme skatteansættende myndighed, foretages prøvelsen af modtagers skatteansættende myndighed, som skal høre den skatteansættende myndighed for yder.

Det kræves endvidere, at det fremgår af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parternes aftale er afgørende for, hvilke aktiver i overdragelsen der vederlægges med løbende ydelser, og hvilke aktiver der vederlægges på anden vis.

Parterne har pligt til at oplyse de skatteansættende myndigheder om den indgåede aftale, herunder oplysning om kapitaliseringen og den efter 5. pkt. foretagne fordeling. Oplysningen skal ske ved at indsende en meddelelse senest samtidig med udløbet for fristen for indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås.

...

Praksis

SKM2018. 259. SR

Den 1. juli 2016 flyttede spørger til Danmark med sin familie og blev i den forbindelse fuldt skattepligtig til Danmark. Spørger solgte i 2014 aktier i to unoterede østrigske selskaber og var på daværende tidspunkt ikke fuldt skattepligtig til Danmark. Størstedelen af salgssummen blev udbetalt i forbindelse med aftalens indgåelse, men en del blev deponeret på en konto (Escrow account I) i 5 år til sikkerhed for eventuelle indsigelser i forbindelse med købet. Endelig blev et beløb deponeret på en anden konto (Escrow account II), hvor frigivelsen af beløbet var betinget af spørgers yderligere 2 års ansættelse i selskabet eller et koncernforbundet selskab. Derudover havde spørger ret til eventuelle milepælsbetalinger. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ikke var skattepligtig til Danmark af beløbet på Escrow account I. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørger ikke var skattepligtig til Danmark af beløbet på Escrow account II. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte at fremtidige milepælsbetalinger skulle beskattes som aktieindkomst, da eventuelle fremtidige løbende milepælsbetalinger efter Skatterådets opfattelse, var en løbende ydelse efter statsskattelovens § 4, litra c, som skulle medregnes ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor der var erhvervet endelig ret til ydelsen.

SKM2017. 64. LSR

Landsskatteretten fandt, at et earn out beløb ikke kunne anses som en løbende ydelse omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 12 B. Udbetalingen skulle henføres til afståelsessummen for tegningsoptionerne på overdragelsestidspunktet. Klageren ansås endvidere for at have udvist grov uagtsomhed ved ikke at have selvangivet gevinst på aktierne.

SKM2002. 317. LR

Ligningsrådet fandt, at vederlag for afståelse af aktier, som var betinget af fortsat ansættelse, måtte anses for at være løn, da earn-out raterne var knyttet til de tre aktionærs ansættelsesforhold i en sådan grad, at de udbetalte beløb må karakteriseres som løn.