

Offentliggjort d. 25. maj 2010

Virksomhedsordningen – manglende opfyldelse af regnskabskrav – ophørsbeskatning – TfS 42189 ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Retten i Odense tiltrådte ved en dom af 30/3 2010, at en skatteyder blev ophørsbeskattet af opsparet overskud i virksomhedsordningen som følge af manglende opfyldelse af regnskabskravene i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 1.

Sagen afgjort ved Retten i Odenses dom af 30/3 2010 drejer sig *for det første* om, hvorvidt der forelå væsentlige mangler ved et regnskab, der kunne føre til ophørsbeskatning af opsparet overskud, jf. virksomhedsskattelovens § 15 b, stk. 1.

Sagen drejede sig *der næst* og navnlig om periodiseringen af denne ophørsbeskatning. Skatteyderens hovedsynspunkt under domstolsprøvelsen var således det, at det opsparede overskud vedrørte en virksomhed, der ophørte ultimo 1999. Ophørsbeskatningen skulle derfor være foretaget i 1999, og subsidiært i 2000, hvor skatteyderen gik konkurs. Skattemyndighedernes ophørsbeskatning af skatteyderen, der var foretaget for indkomståret 2001, savnede efter skatteyderens opfattelse følgelig hjemmel.

Vedrørende først spørgsmålet om regnskabskrav for at anvende virksomhedsordningen, fremgår af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 1, 1. pkt. den grundlæggende betingelse, at den skattepligtige skal udarbejder et selvstændigt regnskab for virksomheden, som opfylder bogføringslovens krav. Allerede kort efter vedtagelsen af virksomhedsloven måtte en pelsdyravler erfare, at manglende opfyldelse af dette krav kunne udelukke anvendelse af virksomhedsordningen, jf. herved TfS 1991, 59 LSR.

Offentliggjort d. 25. maj 2010

Der foreligger ikke mange offentliggjorte afgørelser om kravene til udarbejdelse af regnskab for anvendelse af virksomhedsordningen. SKAT har i Ligningsvejledningen, senest Ligningsvejledningen 2010-1, indtaget det generelle standpunkt, at ”*Manglende opfyldelse af formelle krav i bogføringsloven og i mindstekravsbekendtgørelserne (...) fører ikke i sig selv til, at regnskabet tilsidesættes. For at anvendelsen af virksomhedsordningen kan tilsidesættes med baggrund i regnskabskravene, skal en eventuel mangel ved regnskabet være af en sådan betydning, at regnskabet må anses for at give et misvisende billede af virksomhedens økonomiske forhold, herunder af adskillelsen mellem virksomhedens økonomi over for den private økonomi.*”

I den konkrete sag fra Odense konstaterede Landsskatteretten, at skatteyderens kapitalafkastgrundlag indeholdte private poster, herunder et udlån til en privatperson, og at der ikke var sammenhæng mellem posterne ultimo 2000 og primo 2001. Der havde således ikke foreligget den nødvendige adskillelse mellem den private økonomi og virksomhedens økonomi. Landsskatteretten fandt derfor, at skatteyderen ikke opfyldte regnskabskravene i virksomhedsskattelovens § 2. Som konsekvens heraf blev skatteyderen ophørsbeskattet for indkomståret 2001 i medfør af virksomhedsskattelovens § 15b, stk. 1. Spørgsmålet var ikke genstand for tvist ved Retten i Odense.

Vedrørende det andet spørgsmål i sagen, dvs. spørgsmålet om *periodisering af ophørsbeskatningen*, trækker sagen paralleller til de to Højesteretsdomme ref. i henholdsvis TfS 2003, 769 H, kommenteret i JUS 2003/42, og TfS 2004, 806 H.

Sagen ref. i TfS 2003, 769 H drejede sig om ophørsbeskatning af en assurandør, der gennem nogle år havde anvendt virksomhedsordningen, idet han havde anset sin virksomhed som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Efter det var fastslået, at hans virke som assurandør ikke kunne anses som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, blev assurandøren ophørsbeskattet efter virksomhedsskattelovens § 15 b, stk. 1. Dette protesterede assurandøren imod, da en anvendelse af virksomhedsskatteloven, herunder § 15, efter assurandørens opfattelse netop forudsatte, at der forelå en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Højesteret tiltrådte imidlertid ophørsbeskatningen med den begrundelse, at anvendelse af § 15 *ikke forudsætter*, at den skattepligtige har været *berettiget* til at anvende virk-

Offentliggjort d. 25. maj 2010

somhedsordningen forud for det indkomstår, hvor den skattepligtige ophører med at anvende ordningen, *når blot ordningen faktisk havde været anvendt.*

Et lignende resultat nåede Højesteret frem til i sagen ref. i TfS 2004, 806 H om beskatning af genvundne afskrivninger efter den dagældende afskrivningslovs § 32 vedrørende en lystyacht, som skatteyderen havde anset for anvendt til erhvervsmæssig udlejning. Højesteret fastslog her bl.a., at det ikke var en forudsætning for anvendelsen af afskrivningslovens § 32, at et formuegode forud for overførelsesåret skattemæssigt med rette har været anvendt erhvervsmæssigt.

I sagen afgjort ved dommen af 30/3 2010 fra Retten i Odense indbragte skatteyderen Landsskatterettens kendelse for retten. Her bestred skatteyderen for så vidt ikke, at skatteyderens regnskab for 2001 ikke opfyldte regnskabskravene. Derimod gjorde skatteyderen gældende, at det opsparede overskud vedrørte en virksomhed, der ophørte ultimo 1999, og at han derfor ikke opfyldte betingelserne for at anvende virksomhedsordningen i 1999 og 2000. Efter skatteyderens opfattelse skulle ophørsbeskatningen derfor være sket i 1999 og senest i år 2000, hvor skatteyderen gik konkurs.

Skatteministeriet anførte heroverfor, at skatteyderen såvel i selvangivelsen for 1999 som i selvangivelsen for 2000 havde tilkendegivet et ønske om at anvende virksomhedsordningen og var blevet beskattet herefter.

Ministeriet anførte i den forbindelse, at en sådan virksomhedsbeskatning i den konkrete sag var mulig efter virksomhedsskatteoven, idet skatteyderen muligt var ophørt med sin virksomhed, men i 2000 havde påbegyndt ny virksomhed.

Den omstændighed, at skatteyderen heller ikke for indkomstårene 1999 og 2000 måtte have opfyldt regnskabskravene, kunne på baggrund af TfS 2003, 769 H og TfS 2004, 806 H, omtalt ovenfor, efter ministeriets opfattelse heller ikke føre frem til en ophørsbeskatning i 1999 eller 2000, da det efter praksis ikke var en forudsætning for ophørsbeskatning, at skatteyderen var berettiget til at anvende virksomhedsordningen.

Retten i Odense konstaterede indledningsvist, at parterne bl.a. var enige om, at skatteyderen havde drevet virksomhed i 1999 og 2000, at han havde valgt at anvende virksomhedsordningen for 1999 – 2001, at han ikke havde selvangivet det opsparede over-

Offentliggjort d. 25. maj 2010

skud, og at han ikke inden fristen for omgørelse af valget om anvendelse af virksomhedsordningen havde ændret sit valg.

Retten lagde til grund, at virksomhedsordningen først var bragt til ophør, da skatteyderen i 2001 indleverede et regnskab, der ikke opfyldte bogføringslovens krav om, at der regnskabsmæssigt skal ske en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi, i virksomhedsøkonomi og en privat økonomi. Retten henviste herved til, at skatteyderen havde valgt at anvende virksomhedsordningen i de pågældende år, da han havde drevet virksomhed både i indkomståret 1999 og 2000, og da virksomhedsordningen kan fortsætte, selv om skatteyderen påbegynder anden virksomhed, jf. virksomhedsskattelovens § 15 b, stk. 2.

Det forhold, at regnskabet muligvis heller ikke opfyldte kravene i årene forinden, medførte efter rettens opfattelse ikke, at ophørsbeskatningen skulle foretages i de pågældende år, jf. TfS 2003, 769 H.

Med yderligere bemærkning om, at da virksomhedsordningen ikke havde været knyttet til en specifik virksomhed, og da konkursdekretet efter bobehandlingens afslutning i medfør af konkurslovens § 144 ikke i sig selv medførte beskatning, fik Skatteministeriet herefter medhold i, at ophørsbeskatningen skulle foretages i 2001.

På linie med sagen afgjort ved Højesterets dom ref. i TfS 2003, 769 blev skatteyderen således *bundet ved sin beslutning om at anvende virksomhedsordningen*, der først ansås for ophørt på det tidspunkt, hvor *skattemyndighederne* anså virksomheden for ophørt som følge af manglende opfyldelse af de regnskabsmæssige krav i det pågældende indkomstår.

Man kan rejse det spørgsmål, om resultatet ville være blevet det samme, hvis det måtte lægges til grund, at skatteyderen var ophørt med at drive virksomhed på et tidligere tidspunkt. Højesterets dom ref. i TfS 2003, 769 må formentlig antages at føre frem til dette resultat, da Højesteret her konkluderede, at der kunne foretages ophørsbeskatning, selv om der slet ikke på noget tidspunkt havde foreligget en virksomhed, der gav grundlag for at anvende virksomhedsordningen.

— o —