

Offentliggjort d. 11. januar 2011

Virksomhedsindkomst – virksomhedsordningen - pensionsydelse ved udtræden af revisorinteressentskab – SKM2010.865.BR[©]

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

www.v.dk

Ved en byretsdom af 16/11 2010 blev fastslået, at en pensionsydelse fra et revisorinteressentskab til en tidligere indehaver måtte anses som virksomhedsindkomst og følgelig kunne indgå i virksomhedsskatteordningen.

Virksomhedsskatteordningen er baseret på en regnskabsmæssig opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi (virksomhedsordningen) og en privatøkonomi, idet virksomhedsordningen anvendes på ”indkomst fra virksomheden”, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1, 1. pkt.

Byretsdommen af 16/11 2010 drejer sig om, hvornår en arbejdsfri ydelse kan anses som ”indkomst fra virksomheden” med den virkning, at indkomsten kan henføres til virksomhedsordningen.

Medens motiverne til virksomhedsskatteoven, jf. lov nr. 144 af 19/3 1986, indeholdte flere bemærkninger vedrørende spørgsmålet om, *hvornår* der foreligger en erhvervs-mæssig virksomhed, er spørgsmålet om, *hvilke* indkomster, der kan anses for omfattet af begrebet ”indkomst fra virksomheden”, kun sparsomt berørt. Dog anføres bl.a. i de særlige bemærkninger til virksomhedsskatteovens § 1, jf. FT 1985/86, tillæg A, sp. 2620, at ”Af praksis fra skattelovgivningen skal særligt fremhæves praksis vedrørende henlæggelse til investeringsfonds. Herefter kan indtægt, der er lønindtægt, ikke anses for indtægt ved erhvervs-mæssig virksomhed uanset aflønningens form. Som eksempel på andre indtægter, der i almindelighed heller ikke kan henregnes til overskud ved erhvervs-virksomhed, kan nævnes honorarer til musikere og skuespillere samt bestyrelses-honorarer m.v.”

Offentliggjort d. 11. januar 2011

Den overvågningsgruppe, som skatteministeren nedsatte i 1988, og som blandt andet løbende skulle afklare tvivlsspørgsmål ved praktiseringen af virksomhedsordningen, fik efterfølgende forelagt det spørgsmål, om indkomster, der efter deres art ikke kan begrunde anvendelse af virksomhedsskatteordningen, dog kan henføres til denne, såfremt indkomsten oppebæres i tilknytning til eller som en sideindtægt fra en erhvervsvirksomhed, der kan henføres til virksomhedsskatteordningen. Skattedepartementet meddelte i denne forbindelse bl.a., at *”En indtægt, der efter sin art ikke i sig selv opfylder kravet om at være indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, men hvor indtægten har en særlig sammenhæng med et erhverv, der må anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, kan således indgå i virksomheden under virksomhedsskatteordningen. Det afgørende for, om en indtægt, der knytter sig til en anden indkomst under virksomhedsskatteordningen, tilsvarende kan inddrages under virksomhedsskatteordningen, er modtagerens (den erhvervsdrivendes) forhold og ikke arten af den pågældende indtægt.”*

Afgrænsningen af virksomhedsindkomst er for så vidt en velkendt problemstilling. Eksempelvis kan peges på den forud for virksomhedsskatteoven (og fortsat gældende) skatteretlige behandling af vederlag, der i forbindelse med en skævdeling forlods tillægges en interessent som forrentning af dennes kapitalindestående i interessentskabet. Et sådant vederlag anses efter praksis som overskud af virksomhed og ikke som en ”rente”. Betragtningen er nærmere, at der ikke kan være tale om en rente som følge af, at der ikke eksisterer noget gældsforhold.

Spørgsmålet om den skattemæssige kvalifikation af konkrete indkomster som en virksomhedsindkomst i forhold til virksomhedsordningen har været rejst flere gange i praksis. Her kan nævnes TfS 2002, 409 LSR, hvor en livsvarig ydelse på finansloven tildelt en komponist ikke fandtes at kunne indgå i virksomhedsordningen. Ligeledes kan nævnes TfS 2003, 770 ØL, kort omtalt i JUS 2010/50, der indebar, at sygedagpenge og andre lignende overførselsindkomster ikke skal anses for indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. herved TS-cirkulære nr. 2004-23 af 5/10 2004.

I sagen afgjort ved byrettens dom af 16/11 2010 forelå spørgsmålet, om et vederlag benævnt *”førtidspensionsydelse”* til en fratrædt partner i et revisorinteressentskab skulle anses som lønindkomst eller måtte anses som virksomhedsindkomst og følgelig kunne indgå i virksomhedsordningen.

Den pågældende partner, der havde drevet virksomhed som revisor gennem mange år, havde i juni 2000 aftalt med revisorinteressentskabet, at han den 30. juni 2000 afstod 9/10 af sin ejerandel i revisionsvirksomheden, og at hans obligatoriske pensionsalder

Offentliggjort d. 11. januar 2011

skulle være 62 år, men at han kunne lade sig førtidspensionere den 30. juni 2002, hvor han fyldte 60 år. Ved afståelsen blev partneren vederlagt for goodwill, der var blevet låst fast ved en fusion i 1998. Aftalen skulle ses i lyset af et ønske i revisionsvirksomheden om at fremme et generationsskifte.

Interessentskabsandelen blev afstået til et revisionsaktieselskab, der efter en fusion i 1998 mellem revisorinteressentskabet og revisionsaktieselskabet skulle være det fortsættende selskab, således at de interessenter, der efterhånden udtrådte af revisorinteressentskabet, skulle afhænde deres andele til revisionsaktieselskabet. Med fusionen var sket overgang fra et princip om lighedeling af interessentskabets overskud og fastsættelse af goodwill til et princip om lønansættelse i revisionsaktieselskabet, graduering af overskud og etablering af firmapensionsordning.

Efterfølgende, i oktober 2000, traf partneren beslutning om at lade sig førtidspensionere pr. 30. juni 2002, og han aftalte samtidig med revisionsfirmaet, at en førtidspensionsydelse fra revisionsfirmaet, i alt svarende til et års overskud, skulle udbetales over de følgende 2 år i stedet for over 3 år. Der var ikke knyttet en arbejdsforpligtelse for revisoren til dette vederlag. Ifølge det af partneren oplyste afhændede partneren dennes resterende andel på 1/10 af dennes oprindelige andel af virksomheden, men der var ikke oprettet dokumenter vedrørende denne afståelse. Partneren havde efter sin fratreden i revisionsfirmaet fortsat sin virksomhed med udlejning af fast ejendom.

Efter partnerens opfattelse måtte pensionsydelsen anses som en del af vederlaget for afståelse af virksomheden, hvorfor beløbet indgik i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 15, stk. 3.

Efter skattemyndighedernes opfattelse måtte udbetalingen af førtidspensionsydelsen derimod anses som lønindkomst, der følgelig ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Landsskatteretten, der tiltrådte skattemyndighedernes vurdering, henviste til, at partneren havde afstået sin interessentskabsandel til revisionsaktieselskabet, hvorfor udbetalingen af pensionsydelsen fra revisorinteressentskabet ikke kunne anses som vederlag for interessentskabsandelen, men måtte anses som en pensionslignende ydelse, der var skattepligtig som lønindkomst.

Ved byretten der var sat med 3 dommere, fik partneren imidlertid medhold i, at pensionsydelsen måtte anses som *virksomhedsindkomst*.

Retten lagde til grund, at partneren med virkning fra den 30. juni 2000 aftalemæssigt fik reduceret sin ejerandel og stemmeret i revisorinteressentskabet med 9/10, men at han

Offentliggjort d. 11. januar 2011

fortsat havde status som medindehaver og fik udbetalt sit vederlag i form af overskudsandel. Samtidig hermed erhvervede han ret til at lade sig "førtidspensionere" pr. 30. juni 2002. Partneren fik således med virkning fra 1. juli 2002 og 2 år frem en månedlig "førtidspensionsydelse", der var beregnet med udgangspunkt i hans hidtidige årlige overskudsandel.

Efter indholdet af aftalen mellem partneren og revisorinteressentskabet fandt retten, at førtidspensionsydelsen - uanset betegnelsen - ikke var en pensionslignende ydelse, men et vederlag for at udtræde 3 år før den obligatoriske pensionsalder i revisorinteressentskabet. Ydelsen, der tillige var beregnet i forhold til sagsøgerens overskudsandel, måtte derfor efter rettens opfattelse ses som en kompensation for at opgive 2 års overskudsandel. Dette resultat fandt retten var understøttet af de forklaringer, der blev afgivet under sagen.

Herefter måtte den omtvistede udbetaling efter rettens opfattelse betragtes som virksomhedsindkomst.

Med de valgte præmisser for afgørelsen er pensionsydelsen anset som et substitut for en overskudsandel, og pensionsydelsen er derfor – i overensstemmelse med almindelige skatteretlige principper – behandlet på samme måde som den ydelse, overskudsandelen, som pensionsydelsen trådte i stedet for.

Dommen vil af samme grund næppe kunne give grundlag for at antage, at en normal pensionsydelse kan henføres til virksomhedsskatteordningen.

Omvendt kan der anføres gode argumenter for, at en pensionsydelse i form af en overskudsandel i en kort årrække efter udtræden anses som indtægt ved virksomhed, idet en sådan pensionsydelse typisk vil være et substitut for goodwill.

— o —