

VIRKSOMHEDS SKATTEREGNSKAB OG VIRKSOMHEDS BESKATNING

OLE BJØRN
JOHN BYGHOLM
K. HOLST-NIELSEN
POUL NIELSEN

FSR's FORLAG

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Virksomheds-kateregnskab
og virksomhedsbeskatning
af F. B. Forlag 1988
Fotografisk, mekanisk eller anden form for
reproduktion eller mangfoldiggørelse af denne bog
eller dele heraf er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.
Omslag ved Johan Adam Linneballe
Bogen er sat med Times og trykt hos
A/O Tryk as, Odense
Printed in Denmark 1988
ISBN 87 88109-27-5

Forord

Bogen tilsigter at vise et eksempel på et regnskab med tilhørende skattemæssige opgørelser for en erhvervsvirksomhed, der ønskes omfattet af virksomhedsskatteoven, ligesom bogen gengiver tilsvarende regnskabsuddrag for en liberal erhvervsvirksomhed. Derudover indeholder bogen en fremstilling af de centrale områder af virksomhedsbeskatningen.

Bogen, der er tilblevet på grundlag af en række efteruddannelseskurser, hvori 3 af forfatterne har deltaget som foredragsholdere, henvender sig i første række til revisorer, advokater og andre praktikere, der skal anvende virksomhedsbeskatningen eller rådgive herom. Fremstillingen indeholder derfor kun i begrænset omfang drøftelser af teoretisk karakter.

Valget af hovedlinierne for fremstillingen er foretaget i fællesskab, ligesom vi sammen har drøftet indholdet af de enkelte kapitler.

Kapitlerne 1 – 3, 5, 8 og 12 er skrevet af lektor, cand. jur. Ole Bjørn. Statsautoriseret revisor John Bygholm har udarbejdet kapitlerne 6 og 9 samt det i kapitel 15.1. gengivne regnskab med bistand af statsautoriseret revisor Poul Nielsen. Denne har udarbejdet kapitel 4 samt regnskabet i kapitel 15.2. med bistand af John Bygholm. Statsautoriseret revisor Knud Holst-Nielsen har skrevet kapitlerne 7, 10, 11, 13 og 14.

Afdelingschef Niels Ebbe Andersen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, der har fungeret som redaktionssekretær, bringes en tak for inspirerende og godt samarbejde.

Sagregistret er udarbejdet af forlaget.

Materiale fremkommet efter 15. januar har det ikke været muligt at tage hensyn til.

København, januar 1988.

Ole Bjørn John Bygholm Knud Holst-Nielsen Poul Nielsen

Indhold

1. Indledning	15
2. Virksomhedsskattelovens struktur og funktion.....	17
2.1. Lovens forhold til personskatteloven.....	17
2.1.1. Indledning	17
2.1.2. Kapitaludgifter	17
2.1.3. Virksomhedsskatteloven	18
2.2. Virksomhedsskattelovens overordnede struktur og formål	18
2.2.1. Strukturen i virksomhedsskatteloven	18
2.2.2. Virksomhedsskatteordningens formål	19
2.2.2.1. Fuld fradragsret for kapitaludgifter.....	19
2.2.2.2. Lempelig beskatning af kapitalafkast	20
2.2.2.3. Opsparingsreglerne.....	21
2.2.2.4. Indkomstudjævning	21
2.2.2.5. Underskudsudligning i personskattesystemet ...	21
2.3. Betingelserne for at anvende virksomhedsskatteordningen.....	22
2.4. Lovgivningen	23
3. Hvem kan anvende virksomhedsskatteordningen?.....	24
3.1. Indledning.....	24
3.2. Generelt om begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed..	25
3.3. Almindelig karakteristik af begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed	25
3.4. De enkelte fortolkningsmomenter	27
3.4.1. Indledning	27
3.4.2. Investeringsfondsloven og kildeskattelovens § 25 A ..	28
3.4.3. Kildeskattelovens § 43	32
3.4.4. LL § 9 og PSL § 4	35
3.4.5. Indkomst, der knytter sig til anden indkomst.....	36
3.4.6. Forholdet mellem fortolkningsbidragene vedrørende investeringsfondsloven og A/B-indkomstbegrebet ...	38
3.5. Skibsbinæring.....	38

1. Registreringsgrundlaget og mindstekrav til regnskabet	39	6.1. Baggrund	72
1.1. Indledning	39	6.2. Tidspunkt	72
1.2. Registreringsgrundlaget	39	6.3. Værdiansættelse	73
4.2.1. Adskillelsen mellem virksomhedsøkonomi og privatøkonomi	40	6.3.1. Fast ejendom	73
4.2.2. Nye konti i bogføringen	42	6.3.2. Investeringsfondsmidler	75
4.2.2.1. Hævekonto	42	6.3.3. Goodwill	75
4.2.2.2. Mellemløbskonto	44	6.3.4. Gæld	76
4.2.2.3. Andre konti	45	6.3.5. Hensat til senere hævning	76
4.2.3. Kontoplan ikke indrettet efter virksomhedsskatte- ordningen	46	6.3.6. Mellemløbskonto	76
1.3. Mindstekrav til regnskabet	46	6.3.7. Sammenfatning	76
1.4. Tilsidesættelse af regnskabet	48	6.4. Valgmuligheder	78
1.5. Oversigt over mindstekravsbekendtgørelsen	51	6.5. Valg af værdiansættelse vedrørende fast ejendom	79
1.6. Oversigt over bekg. nr. 547 af 13/8 1987	53	6.6. Afkastsats	80
5. Indskudskontoen – virksomhedsskatteordningens aktiver og passiver	56	6.7. Beregnet kapitalafkast	80
5.1. Indskudskontoens funktion	56	6.7.1. Oversigt	81
5.2. Hvilke aktiver skal eller kan medtages i virksomheds- skatteordningen?	57	6.7.2. Kapitalafkast for regnskabsperiodens hele måneder ..	81
5.2.1. De erhvervsmæssige aktiver – hovedsynspunktet	57	6.7.3. Kapitalafkast beskattes hos ejeren	82
5.2.2. Aktiver, der ikke kan indgå i virksomheden	58	6.7.4. Kapitalafkast reduceres med pristalsregulering	82
5.2.3. Ejendomme, der anvendes såvel til erhvervsmæssige som private formål	59	6.7.5. Eksempel	83
5.2.4. Øvrige aktiver, der anvendes såvel erhvervsmæssigt som privat	59	6.7.6. Det beregnede kapitalafkast skal hæves	83
5.2.5. Overgang fra privat til erhvervsmæssig anvendelse eller omvendt	60	7. Virksomhedens indkomstopgørelse og virksomhedsskatten ..	84
5.3. Virksomhedens passiver	61	7.1. Virksomhedens skattepligtige indkomst	84
5.3.1. Alle erhvervsmæssige passiver	61	7.1.1. Renteperiodisering	85
5.3.2. Andre passiver – positiv indskudskonto	61	7.1.2. Rentekorrektion	88
5.3.3. Negativ indskudskonto	62	7.1.3. Blandede aktiver	89
5.3.4. Hvorledes foretages bedømmelsen af, hvor vidt en gældspost er erhvervsmæssig eller privat	62	7.1.4. Faglige kontingenter	92
5.3.5. Den selvkontrollerende effekt	63	7.1.5. Andre udgifter og indtægter	92
5.4. Opgørelse af indskudskontoen	65	7.1.6. Medarbejdende ægtefælle	93
5.5. Værdiansættelsen af aktiver og passiver	68	7.2. Virksomhedens særlige indkomst	95
6. Afkastgrundlaget og beregnet kapitalafkast	72	7.3. Virksomhedsskatten	95
		7.3.1. Beregning af virksomhedsskatten	95
		7.3.2. Virksomhedsskatten og skatteloftsreglerne	96
		7.3.3. Påligning og opkrævning af virksomhedsskat	98
		8. Overførsler fra virksomheden (hæverækkefølgen)	100
		8.1. Hæve- eller overførselsrækkefølgen	100
		8.2. Overførsler udenfor hæverækkefølgen	102
		8.3. Hvad er en overførsel eller hævning?	103
		8.4. Hvad er altid overført fra virksomheden?	103

8.5. Deponering af årets overskud	104	10.5. Ikke mellemregningskonto ved indtræden i virksomhedsordningen	133
8.6. Nærmere om beregning af virksomhedsskat, tilgang til konto for opsparet overskud og personlig indkomst.	105	11. Underskud	135
8.7. Brutto- eller nettoprincip	111	11.1. Virksomhedsunderskud fra virksomhedsordningen.	135
8.8. Er afholdelse af ikke fradragsberettigede omkostninger i virksomheden en overførsel til indehaveren?	112	11.1.1. Rækkefølgen for modregning af underskud	136
9. Rentekorrektion	114	11.1.2. Modregning af opsparet overskud	138
9.1. Negativ indskudskonto (lån i virksomheden)	114	11.1.3. Modregning i særlig indkomst	140
9.1.1. Den selvkontrollerende effekt – beregnet kapitalafkast	114	11.2. Virksomhedsunderskud uden for virksomhedsordningen	140
9.1.2. Beregning af rentekorrektion	115	11.2.1. Negativ skattepligtig indkomst	141
9.1.3. Eksempel	116	11.2.2. Negativ personlig indkomst	144
9.1.4. Rentekorrektion beregnes ultimo	117	11.3. Negativ særlig indkomst	147
9.1.5. Den selvkontrollerende effekt – rentekorrektion.	118	11.4. Underskud fra før 1987	148
9.1.6. Ingen rentekorrektion ved hævnning af kapitalgevinst	120	12. Flere virksomheder	149
9.1.7. Rentekorrektionsbeløbet anses for hævet	120	12. 1. Alle virksomheder skal omfattes af ordningen	149
9.1.8. Rentekorrektionsbeløbet kan hæves som kapitalafkast	120	12. 2. Regnskabsmæssige krav	149
9.2. Indskud og hævnning i samme år	121	12. 3. Udgangspunktet	150
9.2.1. Frit valg mellem brutto- eller nettoopgørelse	122	12. 4. Overdragelse af aktiver mellem virksomhederne	150
9.2.1.1. Bruttoopgørelse	123	12. 5. Fælles hæverækkefølge	151
9.2.1.2. Nettoopgørelse	123	12. 6. Fælles kapitalafkastberegning	153
9.2.1.3. Der beregnes ikke rentekorrektion af rentekorrektion	123	12. 7. Fælles underskudsopgørelse	153
9.2.2. Normalt ikke indskud og hævnning samme år	124	12. 8. Investeringsfondshenlæggelse ved flere virksomheder .	154
9.3. Eksempel	124	12. 9. Rentekorrektion ved flere virksomheder	155
9.3.1. Forudsætninger	124	12.10. Salg af en af flere virksomheder	155
9.3.2. Bruttoopgørelse	125	12.11. Hvornår foreligger der flere virksomheder?	156
9.3.3. Nettoopgørelse	126	13. Ophør	159
9.3.3.1. Maksimal opsparing	126	13.1. Overgang til personskattelovens skatteberegningsregler	159
9.3.3.2. Alt hæves	128	13.1.1. Beskatning af opsparet overskud	159
9.3.4. Beregning af beskatningen ved de forskellige opgørelser	129	13.2. Virksomhedsophør	161
10. Mellemregningskonto	130	13.2.1. Hvornår foreligger virksomhedsophør?	161
10.1. Midlertidig placering af midler	131	13.2.2. Beskatning i ophørsåret	161
10.2. Hævninger og indskud på mellemregningskonto	131	13.2.3. Beskatning af opsparet overskud	163
10.3. Udligning af mellemregningskontoen	132	13.2.4. Overtagelse af ny virksomhed	163
10.4. Ikke forrentning af mellemregningskontoen	133	13.3. Delvis virksomhedsophør	165
		13.3.1. Hvornår foreligger delvis virksomhedsophør?	165
		13.3.2. Beskatning i ophørsår	165
		13.3.3. Beskatning af opsparet overskud	166
		13.3.4. Overtagelse af ny virksomhed	168

13.4	Virksomhedsomdannelse	168
13.4.1	Skattepligtig virksomhedsomdannelse	168
13.4.2	Skattefri virksomhedsomdannelse	168
13.5	Skattepligtsophør	171
14	Valg af beskatningsform	173
14.1	Virksomhedsordningen contra personskatteloven	174
14.1.1	Førdele ved virksomhedsordningen	174
14.1.1.1	Nettorenteudgifter i virksomheden	174
14.1.1.2	Konsolideringsmulighed	175
14.1.1.3	Mulighed for indkomstudjævning	175
14.1.1.4	kapitalafkastsystemet	175
14.1.2	Ulemper ved virksomhedsordningen	176
14.1.2.1	»Lille« indkomst før renter	176
14.1.2.2	»Binding« af skattefrie kapitalgevinster	176
14.1.2.3	Nettorenteindtægter	176
14.1.2.4	Virksomhedsunderskud i forbindelse med positiv kapitalindkomst	177
14.2	Virksomhedsordningen contra selskabsform	178
14.2.1	Forhold der taler for selskabsform	179
14.2.1.1	Begrænset hæftelse	179
14.2.1.2	»Friværdier« kan blive til fordring på selskabet	179
14.2.1.3	Ikke samtidighedsskat	179
14.2.1.4	Likvidationsbeskatning contra ophørsbeskatning	179
14.2.1.5	Ikke alle virksomheder med ved selskabsstiftelse	180
14.2.1.6	Medarbejdende ægtefælle contra løn til ægtefælle	181
14.2.2	Forhold der taler imod selskabsform	181
14.2.2.1	Dobbeltbeskatning af udbytter	181
14.2.2.2	Kapitalkrav og kapitalabskrav	182
14.2.2.3	Beskatning af skattefrie kapitalgevinster	182
14.2.2.4	Aktionærløn ikke tilladt	183
14.2.2.5	Ikke modregning af underskud hos ejeren	183
14.2.2.6	Avancebeskatning i forbindelse med omdannelse eller dobbeltbeskatning	183
14.2.2.7	Intet formuenedslag	183
14.2.2.8	Revision og offentliggørelse af årsregnskaber ..	184

15	Virksomhedens regnskab med skattemæssige opgørelser efter virksomhedsskatteoven	185
15.1	Regnskab for Hansen & Søn	185
15.1.1	Indledende bemærkninger	185
15.1.2	Regnskabets struktur	186
15.1.3	Kommentarer til enkelte elementer i regnskabet ..	186
15.1.3.1	Resultatopgørelsen	186
15.1.3.2	Egenkapitalforklaring	187
15.1.3.3	Udskudt skat	187
15.1.3.4	Prioritetsgæld, erhvervsejendom	187
15.1.3.5	Supplerende specifikationer	188
15.1.3.6	Bilag til selvangivelsen	189
15.1.4	Selvangivelsen m.v.	193
15.1.5	Selve regnskabet	194
15.1.6	Selvangivelser og virksomhedsskemaer	229
15.2	Regnskab for advokatvirksomhed	237
15.2.1	Bemærkninger til »Uddrag af årsregnskab samt indkomst- og formueopgørelse 1987« for advokat N. N.	237

Bilag	Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteoven)	250
	Sagregister	256

Bogen viser to omfattende eksempler på, hvorledes regnskaber kan udarbejdes for de virksomheder, der ønsker at benytte de nye regler for virksomhedsbeskatning.

Den indeholder en gennemgang af alle de centrale dele af denne lovgivning, der har væsentlig betydning for mange erhvervsvirksomheder.

Bogen er skrevet for praktikere og belyser de mange problemer, der opstår fra udarbejdelsen af registringsgrundlaget i virksomheden til det færdige skatteregnskab.