

Rapport om den skattemæssige bedømmelse af goodwill ved

- **sammenlægning,**
- **opsplitning,**
- **ind-og udtræden**

af personejede advokat - og revisionsvirk- somheder

Told-og Skattestyrelsen,
Retsafdelingen

December 2003

Indhold:

1. Arbejdsgruppernes sammensætning og kommissorium.
2. Kort beskrivelse af arbejdsformen i grupperne.
3. Kort gennemgang af goodwillbegrebet - herunder relevante afgørelser, domme mv.
4. Beskrivelse af de relevante organisationsformer.
5. Særligt vedrørende advokater.
6. Særlig vedrørende revisorer.
7. Styrelsens vurdering.
8. FSR's og FRR's kommentarer til styrelsens konklusion.

1. Arbejdsgruppernes sammensætning og kommissorium.

Der har været nedsat to arbejdsgrupper; én for advokaterne og én for revisorerne.

Advokatgruppen.

Den ene arbejdsgruppe har behandlet spørgsmålet om den skattemæssige bedømmelse af goodwill i advokatvirksomheder. Kommissoriet for gruppen har været følgende:

Arbejdsgruppen får til opgave at beskrive eksempler på, hvorledes personejede advokatvirksomheder er organiseret, herunder særligt hvilke aftaler om vederlæggelse ved ind- og udtræden og fordeling af overskud, der gælder mellem parterne. På denne baggrund skal arbejdsgruppen fremkomme med sin vurdering af, hvorledes parterne under de forskellige organisationsformer er stillet skattemæssigt ved sammenlægning, opsplitning og ind- og udtræden.

Eventuelle ændringer i eller præciseringer af den skattemæssige bedømmelse af goodwill i forbindelse med strukturændringer og lignende i advokatfirmaer, der udspringer af arbejdsgruppens vurderinger, skal udelukkende have fremadrettet virkning.

I arbejdsgruppen har deltaget:

Advokat Sys Roving Koch, Advokatrådet

Advokat Jesper Lett, Advokatrådet

Advokat Jon Stokholm, Advokatrådet

Advokat Hans Severin Hansen, Advokatrådet

Fuldmægtig Birgitte Agerholm, Århus Kommune

Fuldmægtig Hanne Malle Johansen, Københavns Kommune

Fuldmægtig Vicki From Jørgensen, Told- og Skattestyrelsen (udtrådt)

Fuldmægtig Gitte Tarum Wrobel, Told- og Skattestyrelsen (trådt ind i stedet for Vicki From Jørgensen)

Kontorchef Kim Lohse, Told- og Skattestyrelsen

Retschef Lisbeth Rasmussen, Told- og Skattestyrelsen (udtrådt)

Underdirektør Flemming Paludan, Told- og Skattestyrelsen (trådt ind i stedet for Lisbeth Rasmussen)

Revisorgruppen.

Den anden arbejdsgruppe har behandlet spørgsmålet om den skattemæssige bedømmelse af goodwill i revisionsvirksomheder. Kommissoriet for gruppen har været følgende:

Arbejdsgruppen får til opgave at beskrive eksempler på, hvorledes personejede revisionsvirksomheder er organiseret, herunder særligt hvilke aftaler om vederlæggelse ved ind- og udtræden og fordeling af overskud, der gælder mellem parterne. På denne baggrund skal arbejdsgruppen fremkomme med sin vurdering af, hvorledes parterne under de forskellige organisationsformer er stillet skattemæssigt ved sammenlægning, opsplitning og ind- og udtræden.

Eventuelle ændringer i eller præciseringer af den skattemæssige bedømmelse af goodwill i forbindelse med strukturændringer og lignende i revisionsvirksomheder, der udspringer af arbejdsgruppens vurderinger, skal udelukkende have fremadrettet virkning.

I arbejdsgruppen har deltaget:

Registreret revisor Jens Sørensen, Foreningen af Registrerede Revisorer (FRR)
Statsautoriseret revisor John Bygholm, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)
Statsautoriseret revisor Jan Grothen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)
Fuldmægtig Birgitte Agerholm, Århus Kommune
Fuldmægtig Hanne Malle Johansen, Københavns Kommune
Fuldmægtig Vicki From Jørgensen, Told- og Skattestyrelsen (udtrådt)
Fuldmægtig Gitte Tarum Wrobel, Told- og Skattestyrelsen (trådt ind i stedet for Vicki From Jørgensen).
Kontorchef Kim Lohse, Told- og Skattestyrelsen
Retschef Lisbeth Rasmussen, Told- og Skattestyrelsen (udtrådt)
Underdirektør Flemming Paludan, Told- og Skattestyrelsen (trådt ind i stedet for Lisbeth Rasmussen)

2. Kort beskrivelse af arbejdsformen i grupperne.

De to arbejdsgrupper afholdt deres første møder i 2001. Formålet med nedsættelsen af arbejdsgrupperne var, at der mellem deltagerne i arbejdsgrupperne skulle opnås enighed om den fremtidige behandling af goodwillspørgsmålene for advokater, revisorer og tilsvarende rådgivningsvirksomheder. Der blev frem til foråret 2002 afholdt 3 møder i hver arbejdsgruppe.

I efteråret 2002 har repræsentanterne fra styrelsen afholdt ét møde med to af repræsentanterne fra Advokatrådet. Endvidere har der været afholdt ét møde med deltagelse af alle revisorerne fra revisorgruppen og eksterne repræsentanter.

Styrelsens repræsentanter besluttede herefter at opbygge rapporten således, at rapportens afsnit 3 og 4 er generelt gældende, herefter er såvel advokaternes som revisorerens synspunkter særligt fremhævet i rapportens afsnit 5 og 6. Endvidere besluttede styrelsen, at det er mest hensigtsmæssigt, at styrelsens vurdering fremgår af et særskilt afsnit (afsnit 7). Herved er opnået, at arbejdsgruppernes eksterne repræsentanter har fået indflydelse på styrelsens vurdering - men er uden ansvar for styrelsens konklusioner.

Der blev afholdt et afsluttende møde med repræsentanterne fra begge arbejdsgrupper i ultimo april 2003.

Der har fra styrelsens side været gennemført en undersøgelse af kommunernes ligningspraksis på området. Da der i arbejdsgrupperne er enighed om, at undersøgelsens resultater ikke er egnede til at danne grundlag for arbejdsgruppernes vurderinger, indgår resultaterne af undersøgelsen ikke i rapporten.

3. Kort gennemgang af goodwillbegrebet - herunder relevante afgørelser, domme mv.

Goodwillbegrebet er udførligt beskrevet i Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.4.1.1, hvortil der henvises. Her skal alene gives en kort beskrivelse af det skattemæssige goodwillbegreb med henvisning til afgørelser/domme, som umiddelbart må anses for at være relevante i forhold til den i kommissorierne indeholdte problemstilling.

Goodwill har siden 1939 i skattemæssig henseende været knyttet til en erhvervsvirksomheds afståelse af kundekreds, forretningsforbindelse eller lignende, jf. Landsrettens præmisser i TfS 1992, 431.

Ud fra retspraksis er der i Ligningsvejledningen herefter opstillet følgende tre betingelser for, at der er tale om goodwill:

- Reel overdragelse af virksomhed (hel eller delvis)
- Tab påført som følge af mistet goodwill
- Virksomhedens indtjening og kundekreds skal kunne begrunde eksistensen af goodwill

Ad reel overdragelse af virksomhed (hel eller delvis):

Det er en forudsætning for at statuere goodwill, at der er tale om en hel eller delvis overdragelse af en *virksomhed*. Det kan heraf konstateres, at der i skattemæssig henseende alene kan være tale om goodwill knyttet til en virksomhed - og ikke til personer¹. Goodwill skal således overdrages sammen med virksomheden eller en del af virksomheden. Det er herved udelukket at goodwill kan overdrages som et selvstændigt formueaktiv². Der skal endvidere være tale om en *reel*

1

TfS 1999, 827 LR en personlig drevet virksomhed skulle overdrages til et selskab. Virksomheden baserede sig næsten udelukkende på indehaverens viden, kvalifikationer og kontakter. Spørgeren fandt på denne baggrund ikke, at der var goodwill i virksomheden. Ligningsrådet lagde ved vurdering af, om der forelå goodwill bl.a. vægt på, at det forhold, at en uafhængig køber måtte forudsættes at anse det for væsentligt, at indehaveren i en kortere eller længere periode blev tilknyttet virksomheden ikke kunne udelukke, at der var knyttet goodwill til virksomheden. Efter den vejledende beregningsregel kunne goodwill fastsættes til ca. 2,2 mio. kr. Ligningsrådet lagde ved værdiansættelsen bl.a. vægt på, at beregningsreglen alene er vejledende og at den overdragne virksomhed fortsat hovedsagelig ville basere sig på den hidtidige indehavers kvalifikationer m.v. Goodwill blev herefter skønsmæssigt fastsat til 500.000 kr.

² Se SKM2002.310.HR/ TfS 2002,288 HR.

1

overdragelse. Realiteterne skal således svare til formaliteterne³.

Ad tab påført som følge af mistet goodwill:

Sælgeren af virksomheden skal ved salget blive påført et tab som følge af mistet goodwill⁴. Hvis "sælgeren" fortsætter med at drive virksomhed i nærheden af den solgte virksomhed med uændret varesortiment, navn og form, er der ikke sket en overdragelse (betingelse nr. 1), hvorfor sælgeren ikke har lidt et tab⁵.

Ad virksomhedens indtjening og kundekreds skal kunne begrunde eksistensen af goodwill:

Historisk set har det skattemæssige goodwill-begreb altid været forbundet med virksomhedens kundekreds. Det er ikke afgørende, hvor stor kundekredsen er - der kan således statueres en skattemæssig goodwillværdi ved overdragelse af en virksomhed med blot én enkelt kunde. Det

3

TFS 1999, 646 ØLD. Tre revisorer havde overdraget deres interessentskabsandele i et større revisionsinteressentskab til hver deres 100 pct. ejede selskab. Skattemyndighederne nægtede at anerkende overdragelsen som reel, idet man under henvisning til nogle bestemmelser i interessentskabskontrakten fandt, at de pågældende personer i vidt omfang fortsat ville være personligt ansvarlige for selskabets forpligtelser overfor interessentskabet. Idet Landsretten lagde til grund, at de pågældende personer kunne udøve selvstændig erhvervsvirksomhed gennem et selskab, fandt Landsretten, at overdragelsen, herunder af goodwill, uanset de i interessentskabskontrakten fremhævede bestemmelser, havde en sådan realitet, at overdragelsen måtte tillægges skattemæssig virkning.

4

TFS 1997, 555 HRD. En revisor betalte ikke for goodwill ved sin indtræden i et revisionsinteressentskab i 1984 og interessentskabet betalte heller ikke goodwill for de kunder, der senere blev tilført. Ved sin udtræden betalte revisoren de øvrige interessenter 1,6 mio. kr. for de klienter han tog med ud. Revisoren havde anset beløbet for en fradragsberettiget betaling til interessentskabet for dets forøgede omkostninger som følge af hans udtræden. Højesteret stadfæstede landsrettens dom og anså beløbet som betaling, for de klienter revisoren havde taget med sig (goodwill).

5

SKM 2001.230 LR. Ligningsrådet blev spurgt om en række advokatvirksomheders deltagelse et fælles advokatselskab ville indebære, at den allerede i de respektive advokatvirksomheder oparbejdede goodwill blev overdraget til det fælles advokatselskab. Det var tanken med den påtænkte konstruktion, at det klart skulle fremgå af aftalegrundlaget, at de eksisterende klienter fortsat skulle udføre opgaverne for klienterne, og i tilfælde af, at den deltagende advokatvirksomhed senere ønskede at udtræde af det fælles advokatselskab, skulle advokatvirksomheden beholde de forinden konstruktionens gennemførelse eksisterende klienter. Ligningsrådet fandt på denne baggrund, at uanset at de eksisterende klienter i stedet skulle betjenes af det fælles advokatselskab, var den oprindelige indehaver - de deltagende advokatvirksomheder - ikke påført et tab som følge af mistet goodwill, idet de inden konstruktionens gennemførelse oparbejdede klienter fortsat konkret skulle betjenes af de deltagende advokatvirksomheder. Denne goodwill var derfor ikke overdraget. En senere udtræden af fællesskabet ville derimod ikke kunne ske, uden at der derved blev overdraget en del af den goodwill, der var oparbejdet af fællesskabet under dets beståen.

afgørende kriterium for at statuere goodwill er, at virksomhedens kundekreds har en omsætningsværdi for en uafhængig køber. Endvidere er det en forudsætning for at statuere, at der er goodwill knyttet til en virksomhed, at kundekredsen tilhører virksomheden, jf. at i forbindelse med bortforpagtning af en virksomhed, er udgangspunktet, at ejerskabet af virksomheden og samtlige aktiver tilknyttet virksomheden herunder goodwill forbliver hos bortforpagter.

I dag må kravet om eksistensen af en kundekreds anses at være noget bredere, idet der nu også anses for at være knytte goodwill til overdragelsen af virksomheder, som ikke har en fast kundekreds - men hvor virksomheden er en igangværende og veletableret virksomhed⁶. Det lægges således til grund, at det repræsenterer en værdi for en uafhængig køber at kunne overtage en virksomhed med et godt omdømme.

For at der kan statures goodwill i en virksomhed, må virksomheden endvidere have en indtjening af en vis størrelse. Det er således ikke nok at have en fast kundekreds eller være en virksomhed med et godt omdømme, hvis virksomheden på trods heraf ikke er i stand til at opnå en vis indtjening⁷. Til en sådan virksomhed er der ikke knyttet goodwill. Omvendt er der heller ikke knyttet goodwill til overdragelse af en virksomhed, hvis forventningen om en fremtidig indtjening ikke er knyttet til en oparbejdet kundekreds eller forretningsforbindelser⁸.

6

Se Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.I.4.1.1., hvor der er en omtale af tre afgørelser (LSRM 1971, 32 LSR, TfS 2000, 256 LR og TfS 2000,198), hvor virksomheder, som udførte licitationsarbejde, blev tillagt en goodwillværdi ud fra en vurdering af virksomhedernes generelle erfaringer og gode omdømme.

7

Der kan i denne forbindelse henvises til den vejledende beregningsregel for værdiansættelsen af goodwill i TSS-cirkulære 2000-10.

⁸ Jf. SKM2002.509VLR (TfS 2002,891) Agørelsen er appelleret.

4. Beskrivelse af de relevante organisationsformer.

Lovgivningen

I lovgivningen vedrørende advokater og revisorer virke er parternes aftalefrihed med hensyn til valg af organisationsform blevet indskrænket.

Af retsplejelovens⁹ § 124, stk. 1, fremgår således, at Advokatvirksomhed må drives som enkeltmandsvirksomhed eller i et fællesskab af advokater samt som et advokatselskab, der drives i aktie- eller anpartsselskabsform. Et advokatselskab må alene have til formål at drive advokatvirksomhed.

Ordet "fællesskab" må antages at dække over såvel kontorfællesskaber som egentlige interessentskaber.

For så vidt angår de statsautoriserede revisorer og de registrerede revisorer fremgår det af § 12, stk. 1 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer¹⁰, at de opgaver, som revisorerne udfører i henhold til lovens § 1, stk. 2, alene må udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommanditaktieselskaber (partnerselskaber).

Af kommissorierne for arbejdsgrupperne fremgår, at det alene er de *personjede* advokat- og revisionsvirksomheder, som skal behandles i nærværende rapport. Det er herefter alene de organisationsformer, hvor hele virksomhedens resultat beskattes direkte hos deltagerne, der i hovedtræk beskrives i dette afsnit. Beskrivelsen omfatter således:

- enkeltmandsvirksomheden
- kontorfællesskabet/ samvirket
- interessentskabet/ samvirket

Enkeltmandsvirksomheden.

Enkeltmandsvirksomheden er, som navnet antyder, karakteriseret ved, at én enkelt person driver en advokat- eller revisionsvirksomhed eller en tilsvarende rådgivningsvirksomhed. Personen, der driver enkeltmandsvirksomheden, betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende og bliver som udgangspunkt beskattet efter de almindelige skatteregler for personer. Alternativt kan den selvstændigt erhvervsdrivende vælge at anvende enten reglerne om virksomhedsordningen eller reglerne om kapitalafkastordningen.

9

Lbk. nr. 777 af 16. september 2002.

10

Lov nr. 302 af 30. april 2003. Loven er trådt i kraft den 1. september 2003, jf. bekendtgørelse nr. 749 af 21. august 2003.

Ved optagelse af en yderligere samarbejdspartner overgår enkeltmandsvirksomheden til at være et kontorfællesskab eller et interessentskab.

Kontorfællesskabet.

Et kontorfællesskab er et samvirke, som er karakteriseret ved, at deltagerne deler udgifterne i forbindelse med nærmere afgrænsede dele af erhvervsudøvelsen, eksempelvis udgifter til husleje, bogføring m.v. Samvirket har således ikke nogen fællesformue.

Deltagerne driver hver deres erhvervmæssige virksomhed. Der er med andre ord ikke tale om et fællesskab om en eller anden form for erhvervmæssig virksomhed. I stedet er der tale om et udgiftsfællesskab, der er afgrænset til udgifterne ved at drive et kontor. Et kontorfællesskab har af samme årsag ikke et for deltagerne fælles regnskab. Fællesudgifter fordeles mellem deltagerne i kontorfællesskabet, og fragår således ved opgørelsen af den enkelte deltagers skattepligtige indkomst.

Den enkelte deltager i kontorfællesskabet beskattes af sin virksomhed efter de almindelige skatteregler for personer - eventuelt ved anvendelse af virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen.

Interessentskabet.

Definition:

En anden form for samvirke er et interessentskab, hvor der er minimum to deltagere. Definitionen af et interessentskab findes i lov om erhvervsdrivende virksomheder¹¹ § 2, stk. 1. Det fremgår heraf, at et interessentskab er en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser.

Hvis der ikke foreligger en personlig, ubegrænset og solidarisk hæftelse, må virksomheden i stedet betegnes som en virksomhed med begrænset ansvar, jf. lov om erhvervsdrivende virksomheder § 3.

Lov om erhvervsdrivende virksomheder finder anvendelse på virksomheder, der har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift, jf. lovens § 1, stk. 1. En virksomhed anses efter loven for at udøve erhvervsdrift, hvis virksomheden eksempelvis erlægger tjenesteydelser eller lignende, som virksomheden modtager vederlag for, jf. lovens § 1, stk. 3, nr. 1. Såvel advokatvirksomheder som revisionsvirksomheder må anses for at være omfattet af denne bestemmelse.

Hvis der ikke i fællesskabet udøves en eller anden form for erhvervsdrift/erhvervmæssig virksomhed, vil fællesskabet heller ikke blive betegnet som et interessentskab. Der kan i givet fald være tale om et sameje.

¹¹ Lbk. nr. 11 af 9. januar 2002

Det er ligeledes antaget, at fællesskaber, der kun vedrører en enkelt aktivitet, og/eller der ikke er af varig karakter, ikke kan betegnes som et interessentskab¹².

Retssubjektivitet

Selskabsretligt er et interessentskab et selvstændigt retssubjekt med retsevne til at være part i kontrakter, optræde i retssager mv. ¹³Et interessentskab er imidlertid ikke et selvstændigt skattesubjekt, jf. selskabsskattelovens § 1 modsætningsvis. Hver interessent beskattes af sin andel af interessentskabets indkomst sammen med sin øvrige indkomst.¹⁴

Indbyrdes forhold

Interessenternes indbyrdes forhold reguleres i en interessentskabskontrakt, herunder virksomhedens formål, interessenternes arbejdsforpligtelser, løn, overskudsandel, overdragelse, ophør m.v.¹⁵ Det kan således aftales, at fordelingen af interessentskabets over- eller underskud afviger fra interessenternes idelle andele af selskabets værdier. Fordelingen kan herefter ske på basis af f.eks. arbejdsindsats eller anciennitet¹⁶.

Fællesformue

Et interessentskab har ofte en fællesformue¹⁷. Den enkelte interessent har ikke selvstændig rådighed over fællesformuen, men er alene berettiget over for interessentskabet som sådant til en ideel andel af interessentskabets værdier¹⁸. Hver interessent ejer en ideel anpart heraf. At hver interessent ejer en ideel anpart af fællesformuen har følgende konsekvenser:¹⁹

1. indskud af aktiver i fællesformuen betragtes som delsalg til medinteressenterne.
2. optagelse af ny medinteressent fører til at betragte de hidtidige deltagere som sælgere

¹² Jf. Selskabsretten (1999) af Bernhard Gomard, side 35.

¹³ Jf. Selskabsretten, side 37.

¹⁴

Jf. Selskabsretten, side 38 samt Skatteretten 2 (3. udg. 2000) af Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl., side 582.

¹⁵ Jf. Selskabsretten (1999) af Bernhard Gomard, side 46.

¹⁶ Jf. Skatteretten 2, side 587.

¹⁷

Jf. Skatteretten 2, side 587, jf. side 588, hvoraf det fremgår, at et interessentskab også kan eksistere uden en fællesformue, således at kapitalgrundlaget alene består i deltagernes fælles hæftelse overfor selskabskreditorerne.

¹⁸ Jf. Skatteretten 2, side 587.

¹⁹ Oversigten er hentet fra Indkomstbeskatning II, (1972) af Thøger Nielsen, side 392.

af andele i de foreliggende aktiver.

3. udtræden af det pågældende samvirke med fællesformue fører til at betragte den udtrædende som anpartssælger.
4. ændring af delingsnormen mellem parterne er at betragte som delkøb og delsalg.
5. i det omfang gaveoverdragelse behandles som salg, må hel eller delvis afgivelse af en anpart uden vederlag fra modtagerens side også behandles som salg.

Der kan i denne forbindelse henvises til Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.6 om indtræden og udtræden af interessentskaber samt til UfR 1983, 318 HRD.

Overdragelse

En interessent kan ikke overdrage sin andel i interessentskabet og sin stilling som interessent til en anden, således at denne anden træder i hans sted med virkning for medinteressenterne og for interessentskabets kreditorer.²⁰ En interessent hæfter - som nævnt - personligt for selskabets gæld og har ofte arbejdsforpligtelser og tegningsret i interessentskabet. Indtræden af en ny interessent i interessentskaber indebærer en overdragelse af en del af interessentskabsformuen til den nye interessent.²¹ I skattemæssig henseende kan en interessent dog overdrage sin andel af interessentskabet til en ny interessent uden skattemæssige konsekvenser for de øvrige interessenter. Det er således alene i de situationer, hvor der sker forskydninger og/eller ændringer i interessentskabets samlede formue og/eller i interessenternes ejerandele, at der er tale om delsalg og delkøb, se til illustration heraf Landsskatterettens kendelse offentliggjort i TfS 2000, 195.

Ophør

Enhver af interessenterne kan kræve interessentskabet opløst, hvis betingelserne i interessentskabskontrakten for at kræve opløsning er opfyldt, eksempelvis hvis kontrakten indeholder bestemmelser om ophør af interessentskabet ved opsigelse. Også uden særlig hjemmel i kontrakten antages det, at enhver interessent har en almindelig adgang til med et passende varsel enten at bringe interessentskabet til ophør eller dog selv at udtræde af interessentskabet.²²

Enhver interessent eller interessentens bo kan kræve interessentskabet opløst, hvis interessenten dør eller går konkurs.²³

²⁰ Jf. side 55 i Selskabsretten.

²¹ Se note 20.

²² Jf. side 57 i Selskabsretten.

²³ Se note 22

5. Særligt vedrørende advokater.

Det er Advokatrådets opfattelse, at der skal finde goodwillbeskatning sted i de tilfælde, hvor der er overdraget goodwill, og hvor der er betalt herfor.

Omvendt er det Advokatrådets opfattelse, at der ikke skal finde goodwillbeskatning sted i de tilfælde, hvor det mellem uafhængige parter er aftalt, at goodwill ikke overdrages, respektive at der ikke ydes betaling herfor, alt under forudsætning af, at aftalen er forretningsmæssigt begrundet.

Dette indebærer navnlig, at der ikke skal finde goodwill beskatning sted ved ind-og udtræden af advokatsamvirker, der anvender den såkaldte "københavnmodel".

Advokatrådet har oplyst, at der er betydelige variationer i de enkelte samvirkekontrakter. Opregningen af karakteristika nedenfor kan derfor ikke tages som udtryk for en facitliste over de bestemmelser, en samvirkekontrakt nødvendigvis skal indeholde for at kunne kvalificere som en "københavnmodel".

Advokatrådet har endvidere oplyst, at rådet ingen viden har om den geografiske udstrækning af "københavnmodellen". Det er således i følge det oplyste tænkeligt, at denne tillige finder anvendelse uden for København, i hvilken forbindelse det bemærkes, at der på en række områder har været historiske forskelle på den måde, hvorpå advokaterhvervet er blevet udøvet øst og vest for Storebælt.

Københavnmodellen

Det væsentligste karakteristikum ved "københavnmodellen" er i følge Advokatrådet, at nye deltagere ikke betaler for goodwill i forbindelse med optagelse i samvirket, og at deltagerne tilsvarende ikke får vederlag for goodwill, når de udtræder af samvirket. Dette udtrykkes ofte således, at deltagerne kommer "nøgne" ind og ud af samvirket.

En deltager kan typisk udtræde af samvirket med 6-12 måneders varsel og kan herefter fortsætte med at drive advokatvirksomhed i andet regi uden konkurrencemæssige begrænsninger i forhold til samvirket.

Heller ikke ved udtræden af samvirket på grund af alder, får den udtrædende deltager vederlag for goodwill, ligesom det i dag er det mest sædvanlige, at den udtrædende deltager ikke får pension fra samvirket. Den enkelte deltager må derfor sikre sin alderdom ved egen opsparing og private pensionsordninger.

Om baggrunden for "københavnmodellen" er det oplyst, at denne ikke udspringer af skattemæssige overvejelser. Det er således rådets opfattelse, at "københavnmodellen" er udviklet forud for indførelsen af goodwill-beskatningen i 1962, og at den har været uændret anvendt i perioden 1982-1993, da goodwill var skattefri.

Baggrunden for modellen er således i følge Advokatrådet alene forretningsmæssige overvejelser.

Historisk har det efter det oplyste været et vigtigt element i ordningen, at de enkelte deltagere ikke har ønsket at påtage sig konkurrencemæssige bindinger. Allerede derfor har der ikke været

grundlag for at handle goodwill.

Den grundlæggende filosofi bag ordningen er imidlertid en generel uvilje mod at vederlægge hinanden for historiske resultater. Advokatrådet anfører således, at de enkelte deltagere indtræder i samvirket med sikker viden om, at de på intet tidspunkt skal vederlægge andre deltagere for goodwill, men også om, at de ikke har mulighed for selv at afstå goodwill til samvirket - end ikke i en situation, hvor de udtræder af samvirket uden at påbegynde konkurrerende virksomhed. Resultatet heraf er, at den enkelte deltagers årlige indtjening står i forhold til den pågældendes indsats i dette år, og ikke i forhold til de af virksomheden eller den pågældende opnåede historiske resultater. Dette hensyn afspejles også i overskudsfordelingen.

Såvel de forretningsmæssige begrundelser for som de økonomiske realiteter ved "københavnmodellen" er helt forskellige fra de ordninger, hvor der ved ind-og udtræden af samvirker handles goodwill.

Ejerforhold og hæftelse

Det er i følge Advokatrådet sædvanligt, at ejendomsretten til samvirkets aktiver tilkommer deltagerne med lige store andele.

Tilsvarende er det sædvanligt, at hver deltager hæfter personligt og solidarisk med de øvrige for samvirkets gæld, og at deltagerne i det indbyrdes forhold hæfter lige.

Overskud.

Overskuddet opgøres som forskellen mellem samtlige samvirkets indtægter og udgifter. Det er efter Advokatrådets opfattelse formentlig mest almindeligt, at bestyrelseshonorarer, forfatterhonorarer og lignende indgår i samvirket, men det er ikke usædvanligt, at sådanne honorarer holdes uden for samvirket.

Overskudsdeling.

Bestemmelsen om overskudsdeling er i henhold til Advokatrådets vurdering den bestemmelse i samvirkeoverenskomsterne, der varierer mest - fra betydelig skævdeling til fuld lighedeling.

Det sædvanlige er således, at en vis del af overskuddet fordeles ligeligt (f.eks. 60-90 %), medens resten fordeles efter et mere eller mindre formaliseret skøn.

Fællesnævneren for de kriterier, der indgår i dette skøn, er den enkeltes betydning for samvirket i det pågældende år. Advokatrådet har nævnt følgende kriterier:

- egen omsætning
- debiterbar tid
- akquisition
- udførelse af administrative opgaver for samvirket
- videreuddannelse af medarbejdere
- kollegialt arbejde
- artikelskrivning og foredragsvirksomhed

Afhængigt af fordelingsnøglen mellem ligedeling og skøn kan overskudsdelingsreglerne føre til en efter omstændighederne meget betydelig skævdeling af årets resultat mellem deltagerne.

Der har - navnlig i større samvirker - været en tendens til, at skævdelingen over årene er blevet mindre, og der er også eksempler på fuld ligedeling. Ved fuld ligedeling vil der typisk være opstillet en række mindstekrav til arbejdsindsats, egen omsætning m.v., der skal være opfyldt, for at den enkelte deltager har krav på ligedeling.

For nye deltagere i samvirket gælder i følge Advokatrådet sædvanligvis en optrappingsordning over en periode, der kan variere fra ganske få år til 8-9 år. I denne periode får de nye deltagere en reduceret - stigende - andel af ligedelingspuljen. Optrappingsordningen tilsigter at afspejle det forhold, at de nye deltagers betydning for samvirket i de første år gennemsnitligt set er mindre end de ældre deltageres.

Optagelse af nye deltagere

Samvirkeoverenskomsterne indeholder i følge Advokatrådet - formentlig undtagelsesfrit - en bestemmelse om, at en deltager ikke kan overdrage sin andel i samvirket.

Nye deltagere kan sædvanligvis optages med en kvalificeret majoritet.

En ny deltager overtager sin lige andel af samvirkets aktiver og gæld på optagelsestidspunktet.

Som nævnt ovenfor godskrives der ingen af deltagerne nogen værdi for goodwill.

Opsigelse.

Det er oplyst, at en deltager sædvanligvis er berettiget til at opsig sin deltagelse i samvirket med 6-12 måneders varsel, ligesom en deltager ofte med et kortere varsel vil kunne opsiges af en kvalificeret majoritet af de øvrige deltagere.

Som nævnt ovenfor, fastsættes der ingen goodwill til en udtrædende deltager, uanset om denne fremover skal drive konkurrerende virksomhed eller ej.

Nedsat arbejdstid og udtræden på grund af alder.

Det er i følge Advokatrådet sædvanligt, at samvirkeoverenskomsterne indeholder en bestemmelse om, at en deltager ved opnåelsen af en vis alder, f.eks. 62 år, er berettiget til at reducere sin arbejdsindsats med en tilsvarende reduktion af overskudsandelen.

Samvirkeoverenskomsterne indeholder sædvanligvis en bestemmelse om, at deltagerne skal udtræde af samvirket ved opnåelse af en bestemt alder, der formentlig varierer ganske betydeligt. Der tilkommer ikke den udtrædende deltager noget vederlag for goodwill ved udtræden.

Udtræden i forbindelse med død.

Heller ikke i tilfælde af død, tilkommer der i følge Advokatrådet den afdøde deltagers arvinger vederlag for goodwill.

Samvirkekontrakterne indeholder dog - i følge det oplyste - sædvanligvis en i sociale hensyn begrundet regel om, at en afdød deltagers ægtefælle og mindreårige børn har ret til i en periode - ofte 6 måneder - efter dødsfaldet at få udbetalt den andel af overskuddet, som afdøde ville have haft krav på (efterløn).

Advokatrådet har oplyst, at rådet har foretaget en rundspørge til 10 større københavnske advokatkontorer, der alle anvender "københavnermodellen". Rundspørgen har vist, at der ikke er ét eneste eksempel på, at skattemyndighederne har foretaget goodwillbeskatning ved ind-og udtræden af disse virksomheder.

Det er således Advokatrådets opfattelse, at administrativ praksis er i overensstemmelse med den ovenfor anførte.

6. Særligt vedrørende revisorer.

I. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR):

FSR oplyser, at i de tilfælde, hvor der ved overdragelse af revisionsvirksomheder sker fastsættelse af goodwill, værdiansættes goodwill i forhold til den forventede omsætning med en procent, der typisk svinger fra 75% til 125 %. Der forekommer i følge det oplyste eksempler, hvor procenten falder udenfor det angivne interval. Den forventede omsætning tager som regel udgangspunkt i det seneste års realiserede bruttoomsætning reguleret for nyttilkomne opgaver og for mistede klienter, ligesom der kan være opgavetyper, der ikke medregnes, typisk fordi køber ikke er interesseret i at betale for at overtage disse.

I følge FSR spiller det endvidere ind både ved fastsættelsen af den omsætning, der anvendes som grundlag og ved vurderingen af den procentsats der anvendes i forhold til omsætningen, hvilke klienttyper der er tale om. Eksempelvis betinger revisionsklienter en højere goodwillprocent end ikke-revisionsklienter, ligesom eksempelvis børsnoterede klienter betinger en højere goodwill end ikke-børsnoterede. Det kan også spille ind, om overdrageren går på pension eller fortsætter i den overdragne virksomhed. Har en revisionsvirksomhed næsten ingen revisionsklienter vil den forventede omsætning blive beregnet til et relativt lavere beløb, og den procentsats, der anvendes, vil ofte ligge under det angivne interval.

Det er i følge det oplyste sædvanligt, at der foreligger en oversigt over den forventede omsætning, der suppleres med en omsætningsgaranti, således at den aftalte goodwillværdi reguleres i nedadgående retning, såfremt den garanterede omsætning i en periode efter overdragelsen ikke opnås. I visse tilfælde er der også bestemmelser om regulering i opadgående retning.

I revisionsinteressentskaber, hvor der hverken ved ind- eller udtræden sker betaling for goodwill, er dette ifølge FSR en konsekvens af, at den enkelte interessents civilretlige ejendomsret til revisionsvirksomhedens goodwill i det typiske tilfælde er så begrænset, at mulighederne for at udøve ejendomsretten nærmest er illusorisk.

FSR oplyser, at det i revisionsbranchen typisk gælder, at de enkelte interessenter ikke har mulighed for at medtage klienter ved udtræden af interessentskabet. Tilsvarende er de enkelte interessenter afskåret fra at råde over deres andel af interessentskabets goodwill ved afståelse, pantsætning eller arveretlige dispositioner, ligesom goodwillen ikke kan gøres til genstand for kreditorforfølgning fra den enkelte interessents kreditorer.

Når der ikke sker betaling for goodwill er den til revisionsvirksomheden knyttede samlede goodwillværdi i følge det oplyste normalt ikke fordelt forholdsmæssigt på de enkelte interessenter, fordi disse ikke har noget civilretligt gyldigt krav på at modtage betaling for goodwill ved udtræden som modstykke til, at der intet er betalt ved indtræden. Bestemmelsen, der er en gensidig bebyrdende aftale mellem interessenterne, sikrer, at den enkelte interessents andel kun kan overdrages til de tilbageblivende interessenter, og at dette sker til en værdi uden tillæg af goodwill. Heraf følger også, at forskydninger i interessentskabsandele mellem interessenterne indbyrdes, ved optagelse af nye interessenter eller ved udtræden af interessenter ikke medfører, at der sker overdragelse af goodwill. FSR konkluderer på den baggrund, at den formelle ejendomsret til goodwill i sådanne interessentskaber således i realiteten er værdiløs for den enkelte interessent.

Problemstillingen er også en følge af, at et interessentskab civilretligt er en selvstændig juridisk person, der som sådan kan erhverve og besidde rettigheder og pådrage sig forpligtelser. Et

interessentskab kan derfor eje f.eks. den goodwill, der knytter sig til interessentskabets erhvervs mæssige aktivitet. Denne goodwill kan interessentskabet civilretligt råde over, ligesom interessentskabets kreditorer vil kunne tilegne sig værdien ved interessentskabets økonomiske sammenbrud. Skatteretligt er interessentskabet imidlertid ikke en selvstændig enhed, fordi sammenslutningen skatteretligt er transparent. Dette medfører i følge FSR uundgåeligt, at der kan være forskel på de værdier, interessentskabet ejer, og summen af de værdier, som de enkelte interessenter ejer, fordi disse kontraktligt er afskåret fra at disponere over en forholds mæssig andel.

Skatteretten er i følge FSR ikke autonom i forhold til civilretten. Goodwill kan derfor kun beskattes ved overdragelsen og gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger under forudsætning af, at man civilretligt har tilstrækkelige ejerbeføjelser over goodwillen. Anerkendes dette ikke, medfører det efter FSR's vurdering, at der ved en interessents udtræden sker beskatning af et beløb, interessenten aldrig vil modtage, fordi han civilretligt ikke har noget krav herpå, ligesom konsekvensen vil være, at en indtrædende interessent kan foretage afskrivninger på en goodwill, han eller hun aldrig har betalt for.

FSR gør i denne forbindelse opmærksom på, at realitetsbetragtninger i de senere år har medført, at der er nægtet adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger og fradrag for renteudgifter i tilfælde, hvor skatteyderne vel formelt, men ikke reelt, har været anset som ejere af de aktiver, der har dannet grundlag for de nævnte fradrag. I situationer, hvor kontraktsforholdene medfører, at det civilretlige ejerforhold til goodwill er rent formelt, men ikke reelt, og i hvert fald er værdiløst, må konsekvensen således i følge FSR være, at der hverken er afskrivningsret eller sker beskatning.

Det er FSR's opfattelse, at problemstillingen, hvor der i visse revisionsinteressentskaber ikke sker betaling for den til interessentskabet knyttede goodwill, hverken ved ind- eller udtræden, kan sammenlignes med, at der i revisionsfirmaer organiseret som aktieselskaber er bestemmelser i aktionæroverenskomster eller lignende om, at værdien af aktier i forbindelse med ind- og udtræden af sådanne selskaber opgøres, uden at der indregnes en værdi af goodwill. I det ene tilfælde ejes goodwill af det selvstændige retssubjekt aktieselskabet, idet andet tilfælde er det ejerne i et interessentskab der ejer goodwillen i fællesskab. Det gælder for både aktionærer og interessenter, at de ikke har rådighed over deres forholds mæssige andel i virksomhedens goodwill.

Ved ind- og udtræden af ejerkredsen i de selskabsorganiserede revisionsvirksomheder må det accepteres, hvis det i aktionæroverenskomsterne mellem aktionærerne i sådanne virksomheder, er bestemt, at kursværdien på aktierne fastsættes uden hensyntagen til den goodwill, som knytter sig til virksomheden. Dette støttes i følge FSR bl.a. på retspraksis vedrørende fastlæggelsen af mindretalsaktiers handelsværdi pr. 19. maj 1993. Det følger heraf, at det civilretlige grundlag er bindende i skattemæssig henseende, både for parterne og for skattemyndighederne. Der kan i følge FSR kun ses bort fra sådanne aftaler om omsætningsbegrænsning, hvis et eksternt samlet salg er den eneste aktuelle mulighed, eller hvis det ikke er urealistisk for den enkelte aktionær at påregne, at aktierne vil kunne afstås uden begrænsninger. Det er således det skatteretlige udgangspunkt i større revisionsselskaber, at det må respekteres at lægge den aftalte værdiansættelse til grund, også selvom kursen på aktierne ved overdragelse fastsættes til en værdi, der ikke indeholder goodwill. I de revisorinteressentskaber, hvor der ikke sker betaling for goodwill ved ind- eller udtræden, er interessentskabskontrakten i følge det oplyste typisk udarbejdet på en sådan måde, at den enkelte interessent ikke i realiteten har bedre muligheder for at råde over den til revisionsvirksomheden knyttede goodwill end en tilsvarende aktionær.

FSR er enige i, at der normalt er knyttet en goodwillværdi til selve revisionsvirksomheden både når virksomheden drives i selskabsform, og når den drives i interessentskabsform. Forestiller man sig eksempelvis, at interessenterne afstår virksomheden helt eller delvist til tredjemand, herunder et aktieselskab, hvor de hidtidige interessenter er aktionærer, vil en sådan situation i følge FSR ikke rumme noget skattemæssigt problem, fordi et hvilket som helst beløb, som i så fald tilfalder en interessent som vederlag for goodwill, vil blive undergivet fuld beskatning efter de gældende skatteregler i forhold til en anskaffelsessum på 0. Efter FSR's opfattelse er realiteten således den, at den goodwillværdi, som er knyttet til revisionsvirksomheden, ikke i nogen situation kan overføres til interessenternes personlige formuesfære, uden at dette medfører beskatning.

Derudover kan goodwill i følge FSR optræde i følgende situationer i interessentskaber, hvor der ikke sædvanligvis sker betaling for goodwill:

- Tilkøbt goodwill: I forbindelse med overtagelse af revisionsvirksomhed fra tredjemand forekommer det, at der erlægges betaling for goodwill knyttet til den overtagne virksomhed. I disse tilfælde aktiveres den tilkøbte goodwill såvel regnskabs- som skattemæssigt. Den tilkøbte goodwill indgår således på linie med andre bogførte aktiver som f.eks. driftsmidler. Ved senere overdragelser mellem interessenterne, der behandles efter reglerne om delsalg/delkøb, konstateres der skattemæssige avancer/fradrag for tab på grundlag af de for det pågældende aktiv på overdragelsestidspunktet gældende skatteregler. Hvis en interessent således på udtrædelsestidspunktet har andel i en tilkøbt goodwill på linie med andel i interessentskabets øvrige bogførte aktiver, såsom igangværende arbejder, driftsmidler i form af kontorinventar og automobiler mv., vederlægges den udtrædende interessent for sin andel af de aktiver, der afstås ved udtræden, fordi der er tale om aktiver, som den pågældende interessent selv har deltaget i finansieringen af.
- Tidligere ansat revisors eller interessents køb af klienter: Det kan forekomme, at interessenter eller ansatte i forbindelse med udtræden af revisionsvirksomheden efter aftale i det enkelte tilfælde medtager klienter, som de pågældende f.eks. selv har betjent eller som er knyttet til et særligt geografisk område. En sådan overdragelse sker mod vederlag efter sædvanlige regler. Et sådant vederlag avancebeskattes hos de tilbageblivende interessenter efter de på overdragelsestidspunktet gældende skatteregler.

Ved sammenlægning af de her omhandlede revisionsvirksomheder er det FSR's opfattelse, at værdien af goodwill ligeledes må ansættes til den mellem parterne aftalte værdi herunder kr. 0. Argumentet herfor er, at der ikke er sket ændring i den enkelte interessents vilkår for at drive revisionsvirksomheden efter sammenlægningen. Omvendt vil det have skattemæssige konsekvenser, såfremt en revisionsvirksomhed omdannes til et aktieselskab, hvor der ikke er begrænsninger for interessenterne i adgangen til at afstå aktierne inklusive værdien af goodwill.

Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt en forskellighed i aflønningen af ejerne har betydning for, hvorvidt der sker betaling for goodwill ved ind- og udtræden, bemærker FSR, at en sådan forskellighed ikke er ensbetydende med, at der sker betaling for goodwill, idet det i følge FSR sædvanligvis er sådan, at ejerne aflønnes forskelligt ud fra den enkeltes samlede indsats for virksomheden, hvor den nyoptagne interessent/partner typisk vil have en lavere andel i overskudsfordelingen i begyndelsen. Den lavere vederlæggelse i de første år efter partneroptagelsen er således udtryk for en konkret eller skematisk vurdering af partnerens værdi for virksomheden i relation til faglig kunnen, erfaring, akquisitionsevne, netværk mv. Hertil anfører

FSR yderligere, at der ofte i de sidste års partnerdeltagelse sker en tilsvarende konkret eller skematiseret reduktion af partnerens vederlæggelse. Såfremt en sådan reduktion skulle være udtryk for værdi af goodwill måtte konsekvensen være, at den udtrædende partner betalte for goodwill ved sin udtræden. Såfremt man skal anse en optrapning af overskudsandelen for at være betaling for goodwill, må det ifølge revisorerne herudover være en forudsætning, at den nye interessent/partner har et retskrav på at opnå lige andel af overskuddet - i modsat fald vil der være revisorer som anses for at købe goodwill, som de aldrig betaler for, ligesom der vil være revisorer som anses for at sælge goodwill, som de aldrig får vederlag for. Et sådant retskrav eksisterer i følge FSR typisk ikke, idet den på ethvert tidspunkt eksisterende partnerkreds løbende vurderes og justeres i fornødent omfang, såfremt kravene til personlig performance ikke tilfredsstilles.

II. Foreningen af registrerede revisorer (FRR)

FRR er enige i FSR's vurderinger.

7. Styrelsens vurdering.

Den rådgivningsydelse, som leveres af advokater og revisorer adskiller sig fra eksempelvis en produktionsvirksomhed ved at klienterne i visse situationer hos advokaterne og revisorerne efterspørger en personlig/faglig kvalifikation i modsætning til et produkt/ teknisk metode.

Dette synspunkt taler for, at der ikke eller kun i begrænset omfang er knyttet goodwill til enkeltmandvirksomheden, idet klienterne efterspørger en ydelse fra en bestemt person. Når der er tale om en kundekreds knyttet til en person, er der ikke tale om goodwill i skattemæssig henseende²⁴. Tilsvarende forhold gør sig gældende for advokater, som har etableret et kontorfællesskab. Der bliver således ikke tale om at opgøre af en goodwillværdi i skattemæssig henseende i forbindelse med ind- og udtræden af et kontorfællesskab, idet den del af virksomheden, der vedrører goodwilloparbejdelse, ligger i den enkelte deltagers virksomhed.

På den anden side kan det ikke udelukkes, at det vil være muligt at opnå et vederlag for goodwill ved overdragelse af en enkeltmandsvirksomhed/ andel af kontorfællesskab ud fra en betragtning om, at det er en fordel for en køber at overtage en veletableret virksomhed. Størrelsen af en virksomhed har således ingen betydning for, hvorvidt der er knyttet goodwill til virksomheden eller ej, jf. den bindende forhåndsbesked offentliggjort i TfS 1999, 827²⁵. At der er tale om en enkeltmandsvirksomhed, hvor virksomheden baserer sig på indehaverens viden, kvalifikationer og kontakter har dog betydning for størrelsen af goodwillværdien, jf. at den beregnede værdi i TfS 1999, 827 blev kraftigt reduceret.

I konsekvens af at en del af den goodwill, der knytter sig til en rådgivningsvirksomhed knytter sig til den enkelte rådgiver, og dermed falder uden for det skattemæssige goodwillbegreb, kan der foretages følgende opdeling af goodwill:

- en del, som relaterer til de enkelte rådgivere - og som derfor er undtaget fra det skattemæssige goodwillbegreb.
- en del, som relaterer til virksomheden (hvor klienter henvender sig til det pågældende kontor ud fra deres navn og gode omdømme, specialafdelinger o.lign). Denne goodwill er efter styrelsens opfattelse omfattet af det skattemæssige goodwillbegreb.

Udviklingen i dag går mod større og større advokatfirmaer og revisionsfirmaer med en langt højere grad af specialisering inden for de enkelte firmaer. En konsekvens af denne udvikling synes at være, at der i mindre grad end tidligere vil være knyttet goodwill til enkeltpersoner. Goodwill'en vil i stedet for være knyttet til virksomheden som sådan. Denne udvikling har den skattemæssige konsekvens, at der formentlig i langt højere grad end tidligere må anses for at være overdraget goodwill, når der sker omstruktureringer af advokat- og revisorinteressentskaber.

Optagelse af interessenter i en hidtidig enkeltmandsvirksomhed eller i et allerede bestående interessentskab anses for de hidtidige indehaveres vedkommende som et salg af en ideel anpart af hele virksomheden, d.v.s. incl. eventuel goodwill, og for de indtrædendes vedkommende som

²⁴ Jf. rapporten side 6 "ad reel overdragelse af virksomhed (hel eller delvis)"

²⁵ Afgørelsen er omtalt i afsnit 3, side 6.

køb af den overtagne anpart i virksomhedens formue incl. eventuel goodwill²⁶.

En ny partner erhverver således en ideel andel af virksomheden, herunder goodwill, fra de øvrige interessenter. Det følger af afsnit 5 vedrørende advokaterne, at en ny partner ikke betaler for goodwill ved indtræden i et advokatfirma, som anvender "københavnmodellen". For såvel advokaterne som revisorerne gælder der i følge det oplyste, at der for en ny partner kan være aftalt en optrappingsordning, således at den nye partner først efter en årrække opnår andel af ligedelingspuljen på lige fod med de øvrige partnere. Den nye partner opnår til gengæld sædvanligvis en ligelig andel af virksomhedens aktiver, samt kommer i det indbyrdes forhold mellem partnerne til at hæfte lige for virksomhedens gæld.

Såfremt det ud fra den indgåede aftale må lægges til grund, at den nye partner har et retskrav på at opnå andel i ligedelingspuljen på lige fod med de øvrige partnere, må en eventuel difference mellem den nye partners andel af ligedelingspuljen og de øvrige partners andele anses som værende betaling for et eller andet. Det kan være nærliggende i den konkrete situation at opfatte differencen som f.eks. betaling for goodwill, men det må bedømmes konkret.

Udtræden af et interessentskab betragtes for den udtrædendes vedkommende som et salg af virksomhed, herunder af eventuel goodwill, mens det for de tilbageblivende deltageres vedkommende betragtes som køb af den udtrædendes andel af virksomheden incl. eventuel goodwill²⁷. Dog vil en interessents salg af sin ideelle andel af virksomheden direkte til en trediemand ikke påvirke de øvrige interessents skattemæssige stilling²⁸.

Af den af Advokatrådet beskrevne "københavnmodel" fremgår, at en advokat, der *udtræder* af et advokatsamvirke med henblik på at blive partner/ansat i et andet advokatfirma ikke betaler for de klienter, som han/hun medtager (goodwill). Der kan være tale om, at denne situation falder ind under den del af goodwill'en, som ikke er omfattet af det skattemæssige goodwillbe-greb, idet der er tale om goodwill knyttet til en person. Det giver sig udslag i, at klienterne alene følger med den udtrædende advokat, såfremt de fortsat ønsker at blive betjent af denne advokat - i stedet for at blive overført til en af øvrige tilbageblivende advokater. Advokatfirmaet lider som sådan ikke et tab ved advokatens udtræden, idet Advokatvirksomheden har den klientmasse i behold, som relaterer sig til virksomheden som sådan.

Hvis der mellem parterne i et advokatfirma eller en revisionsvirksomhed er indgået aftale om, at der ikke skal betales for goodwill til den udtrædende part eller ved indtræden, at den indtrædende part ikke skal betale for goodwill, vil en sådan aftale som udgangspunkt skulle respekteres, hvis der er tale om en aftale indgået mellem uafhængige parter. I den forbindelse må det forudsættes, at der er overensstemmelse mellem formalitet og realitet samt at aftalen er forretningsmæssigt begrundet. En aftale, der fraviger en naturlig formodning om, at der i den konkrete situation erlægges et vederlag, må således drøftes nærmere mellem partnerne og ligningsmyndighederne, jf. punkt 4.

Ændringer af de ideelle andele under interessentskabets drift anses som udgangspunkt som køb

²⁶ Jf. Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.6.

²⁷ Se Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.6.

²⁸

SeTFS 2000, 195 LSR, (omtalt i Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.6) samt Skatteretten 2, side 614.

og salg af en til ændringen svarende del af samtlige interessentskabets formuegoder incl. eventuel goodwill²⁹.

Ved en sammenlægning af to virksomheder vil udgangspunktet tilsvarende være, at der sker køb og salg af ideelle andele af virksomhederne. Det følger af, at den enkelte advokat/revisors ejerandel formindskes - til gengæld er der tale om ejerandel af en større virksomhed.

Særligt med hensyn til værdiansættelsen bemærkes, at goodwill, der handles mellem interesseforbundne parter værdiansættes efter et skøn under hensyntagen til de konkret foreliggende omstændigheder. Såfremt der eksisterer en branchekutyme for værdiansættelsen vil denne kunne danne grundlag for værdiansættelsen i skattemæssig henseende.

Da der ikke foreligger branchekutymen for værdiansættelse af den skattemæssige goodwill for advokater³⁰, kan værdiansættelsen baseres på den vejledende beregningsregel i TSS-cirkulære 2000-10. Da beregningsreglen i TSS-cirkulære 2000-10 bruges til at finde handelsværdien ved en overdragelse mellem interesseforbundne parter - kan den i mangel af en aftale, der konkret værdiansætter goodwill, tillige anvendes til at udskille den del af det ydede vederlag ved overdragelsen, der kan henføres til vederlag for goodwill ved en overdragelse mellem uafhængige parter. I de tilfælde hvor der er knyttet "goodwill" (ikke skatterelevant) til de enkelte rådgivere, vil den beregnede goodwill for den samlede virksomhed være for stor. I disse tilfælde må der foretages en skønsmæssig reduktion af den samlede beregnede goodwillværdi. Alene den del af den samlede beregnede goodwill, der vedrører virksomheden som sådan, er omfattet af det skattemæssige goodwillbegreb.

For så vidt angår revisorer har det været anerkendt, at værdien af goodwill fastsættes ud fra en branchekutyme.

Der er ved fastsættelsen af goodwill i skattemæssig henseende ikke krav om, at indehaver(ne) af bestemte typer af virksomheder (rådgivningsvirksomheder o.lign) skal påtages sig en konkurrenceklausul. Omvendt må det antages, at det faktum at indehaverne ikke har påtaget sig en konkurrenceklausul kan have en negativ indvirkning på værdiansættelsen af virksomhedens goodwill, idet indehaveren(e) har mulighed for - efter udtræden - at betjene virksomhedens kunder i andet regi.

Såfremt der ydes et samlet vederlag for goodwill og konkurrenceklausul, og vederlaget efter en konkret vurdering er i balance med virksomhedens indtjeningsevne³¹, kan goodwill og

²⁹ Jf. Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.6.

³⁰

Jf. TFS 1991.96, hvor styrelsen tilkendegav, at der - efter styrelsens opfattelse ikke foreligger en kutyme for fastsættelsen af goodwill for advokatvirksomheder. Det blev herefter anført, at værdien af goodwill ved omdannelsen af en advokatvirksomhed skal herefter fastsættes til handelsværdien, der som følge af manglende kutyme må fastsættes efter et konkret skøn. Såfremt der ikke er særlige holdepunkter for udøvelsen af skønnet, henviste styrelsen til den dagældende beregningsregel.

³¹

Til brug for denne vurdering kan der foretages en beregning af goodwill efter TSS-cirkulære 2000-10 med eventuelle korrektioner af den beregnede værdi, jf. cirkulærets punkt 4. Denne herefter fremkomne værdi kan sammenholdes med det faktiske vederlag.

konkurrenceklausul vanskeligt adskilles³². Hvis vederlaget omvendt ikke er rimeligt henset til virksomhedens indtjeningsevne, er det udtryk for, at der er ydet betaling for en konkurrenceklausul³³.

Sammenfattende konklusion:

Som det ses af det ovenfor anførte, er der i forbindelse med sammenlægninger, ind- og udtræden m.v. en lang række ligningsmæssige spørgsmål, der kun kan løses konkret. Hver enkelt situation skal løses ud fra de konkret givne forudsætninger. Når det således ovenfor nævnes, at der skal være tale om eksempelvis "forretningsmæssigt begrundede aftaler", "overensstemmelse mellem formalitet og realitet", "uafhængige parter" m.v. er det forhold, som ligningsmyndigheden i den konkrete situation vurderer i lyset af sagens samlede omstændigheder.

Hvis der er uenighed mellem partnerne og ligningsmyndighederne om, hvorvidt forudsætningerne er opfyldt samt hvilken betydning de har - bør dette give anledning til uddybende drøftelser om sagens reelle sammenhæng - før forholdet ender med en eventuel sag i klageinstansen.

Særligt vedrørende aftaler om manglende goodwillbetaling bemærkes følgende:

Når der foreligger økonomiske eller skattemæssige modstående interesser, skal en indgået aftale mellem ikke-interesseforbundne parter som hovedregel respekteres af ligningsmyndighederne, idet det må antages, at den pris (størrelsen af det samlede vederlag) parterne har aftalt, er udtryk for handelsværdien³⁴, jf. Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.I.4.1.3.2.

Styrelsen er således enig med såvel advokaterne som revisorerne i, at i de situationer, hvor der mellem parterne er indgået aftale om en vederlagsfri overdragelse af goodwill, vil en sådan aftale som udgangspunkt også skulle respekteres i skattemæssig henseende.

En forudsætning for, at den indgåede aftale skal respekteres af skattemyndighederne, er, at indholdet af aftalen svarer til de faktiske forhold. Det forhold, at parterne i deres aftale har anført, at de går "nøgen ind og nøgen ud" er således ikke i sig selv tilstrækkeligt. En aftale indgået mellem uafhængige parter kan i et vist omfang korrigeres af skattemyndighederne, når det kan påvises, at der er sket åbenbare fejl eller sket overdragelse af et aktiv, der ikke er ydet fuldt

³² Se TfS 1993, 225.LR.

³³ Se Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.I. 4.2.4.1.

³⁴

TfS 1992, 56 LSR. 2 revisorer stiftede et interessentskab. Man forudsatte ved stiftelsen, at den ene af dem ville nedtrappe p.g.a. alder. Der var i kontrakten fastsat bestemmelser om deling af overskud, hvoraf en del skulle fordeles efter arbejdsindsats, og om opgørelse af goodwill. I forbindelse med overdragelse af goodwill til et anpartsselskab, der ejedes af den interessent, der havde ydet den største arbejdsindsats, tiltrådte Landskatteretten den af interessenterne foretagne skævdeling af goodwill. Man henviste herved til, at parterne havde modstående interesser, og at skævdelingen var hjemlet i kontrakten.

vederlag for³⁵. Der kan i denne forbindelse henvises til afskrivningslovens § 45, stk. 2 og 3, hvorefter den af parterne foretagne fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen, er undergivet de skatteansættende myndigheders prøvelse. Afskrivningslovens § 45, stk. 2 og 3 gælder uanset om der er tale om afhængige eller uafhængige parter.

Efter styrelsens opfattelse er der således ikke tale om anerkendelse af, at der for advokater og revisorer skulle gælde en særlig praksis for den skattemæssige behandling af goodwill ved ind- og udtræden, sammenlægning og opsplitting af denne type af virksomheder. Der er derimod tale om respekt af aftaler indgået mellem parter med modstående interesser, hvilket gælder indenfor alle brancher.

Styrelsen er således af den opfattelse, at der ikke med nærværende rapport er sket en ændring af den skattemæssige bedømmelse af goodwill i advokat- og revisionsvirksomheder, men alene en konstatering af, at der ikke gælder en særlig praksis for disse virksomheder.

³⁵ Jf. omtalen af TfS 1994, 755 Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende 2003-2, afsnit E.1.4.1.3.2. Afgørelsen er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1994, 757.

8. FSR's og FRR's kommentarer til styrelsens konklusion.

Af rapportens afsnit 7, side 24ⁿ - 25^a fremgår følgende:

"En aftale indgået mellem uafhængige parter kan i et vist omfang korrigeres af skattemyndighederne, når det kan påvises, at der er sket åbenbare fejl eller sket overdragelse af et aktiv, der ikke er ydet fuldt vederlag for³⁵."

Efter FSR's og FRR's opfattelse giver følgende sætning en bedre beskrivelse af det, der i øvrigt er aftalt mellem parterne vedrørende nærværende sag:

"En aftale indgået mellem uafhængige parter kan i et vist omfang korrigeres af skattemyndighederne. Når det kan påvises, at der er sket åbenbare fejl eller sket overdragelse af et aktiv, der ikke er ydet fuldt vederlag for, kan det aftalte vederlag i visse tilfælde omkvalificeres ³⁵."