

Skattefri virksomhedsomdannelse

Pia Stonor Steffensen

Søren Larsen

Vejleder: Christen Amby

Indholdsfortegnelse

Anvendte forkortelser (Sammen).....	4
Indledning (Sammen).....	5
Formål (Sammen)	7
Målgruppe (Sammen).....	7
Problemformulering (Sammen).....	8
Afgøringer (Sammen)	11
Opgavens struktur (Sammen)	13
Kildekritik (Sammen).....	14
Introduktion til virksomhed (Sammen)	15
Beskrivelse af virksomhed (Sammen)	15
Virksomhedens mål og strategier (Sammen).....	20
DEL 1.	21
Personligt eget kontra selskabsform (Søren Larsen).....	21
De selskabsretlige forhold (Søren Larsen).....	22
De regnskabsmæssige forhold (Søren Larsen).....	23
Konklusion (Sammen).....	24
Formål med omdannelsen (Søren Larsen).....	24
Konklusion (Sammen).....	27
Skattefri kontra skattepligtig virksomhedsomdannelse (Pia Steffensen).....	28
Skattepligtig virksomhedsomdannelse(Pia Steffensen)	28
Skattefri virksomhedsomdannelse (Pia Steffensen).....	29
Betingelser (Pia Steffensen).....	29
Succession (Pia Steffensen)	34
Omdannelse med tilbagevirkende kraft (Pia Steffensen).....	34
Dokumenter og tidsfrister (Pia Steffensen).....	36
Konklusion (Sammen).....	36
DEL 2.	38
Værdiansættelse (Pia Steffensen)	38
Værdiansættelse af case (Pia Steffensen).....	38
Konklusion (Sammen).....	49

Skattemæssig anskaffelsessum (Pia Steffensen)	49
Konklusion (Sammen).....	52
DEL 3.	53
Faglige problemstillinger	53
Udskudt skat af goodwill (Pia Steffensen).....	53
Konklusion (Sammen).....	56
Indskudskonto (Søren Larsen)	56
Konklusion (Sammen).....	59
Svigt af betingelser (Pia Steffensen)	59
Retsvirkning 1: fra skattefri til skattepligtig (Pia Steffensen)	60
Retsvirkning 2: efterfølgende reparation (Pia Steffensen).....	60
Betingelser og påvirkning af betingelsessvigt (Pia Steffensen)	62
Konklusion (Sammen).....	70
Svigt af betingelser ved VOL kontra skattepligtig omdannelse (Pia Steffensen)....	71
Konklusion (Sammen).....	76
Konklusion (Sammen)	78
Litteraturliste (Sammen)	81

ANVENDTE FORKORTELSER

VSO	:	Virksomhedsskatteordningen
KAO	:	Kapitalafkastordningen
PSL	:	Personskatteloven
SEL	:	Selskabsskatteloven
LV	:	Ligningsvejledning
LL	:	Ligningsloven
CIR	:	Cirkulærer
VOL	:	Virksomhedsomdannelsesloven
KSL	:	Kildeskatteloven
SSL	:	Skattestyrelsesloven

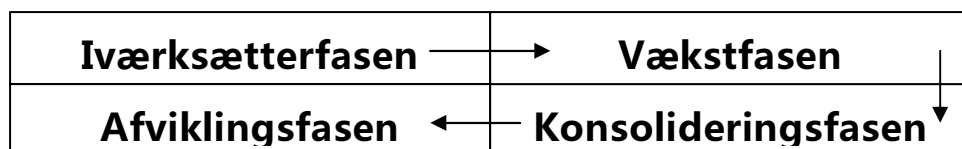
INDLEDNING

På et tidspunkt i en personligt ejet virksomheds livscyklus, vil de fleste virksomheder stå overfor valget om at omstrukturere hele eller dele af virksomheden, dette kan f.eks. være for at forberede virksomheden til et generationsskifte, eller fordi virksomheden er mere hensigtsmæssig at drive i selskabsform, fordi et selskab kun hæfter med den indskudte kapital.

Valget om at omdanne en virksomhed fra personlig virksomhed til selskabsform byder på mange udfordringer, hvor et af de naturlige valg der skal træffes er, om omdannelsen skal foregå skattefrit eller skattepligtigt. Der er ikke et endegyldigt svar om omdannelsen skal foregå på den ene måde eller på den anden måde, det kommer meget an på hvordan virksomheden er sammensat, og hvad formålet med omdannelsen er.

De mange udfordringer er ikke altid nogle der kan træffes den 31. december, og forvente omdannelsen sket dagen efter. Omdannelse, om den er skattefri eller skattepligtig, kræver forberedelse og god planlægning, fordi der er mange ting der skal tages højde for. I denne forbindelse tænkes ikke kun på virksomhedens, omdannerens og det modtagende selskabs forberedelser til omdannelsen, men også de bløde værdier, så som ejerens forventninger og behov, samt forventninger til økonomi osv. efter omdannelsen. Og hvis den personligt ejede virksomhed har flere ejere, kan omdannelsen byde på helt andre udfordringer, om muligt flere udfordringer, end hvis virksomheden kun har en ejer.

Hvilke udfordringer der kan opstå, kommer meget an på hvilket stadie virksomheden er i. For at beskrive hvilke faser en virksomhed skal igennem er der nedenfor vist virksomhedsfase-modellen:



Ud fra modellen, kan man se i hvilken af de fire faser virksomheden befinder sig i, og hvilken fase den er på vej imod, med andre ord, er modellen virksomhedens livscyklus. Dette betyder ligeledes at en omdannelse ikke vil være den samme i alle fire faser, samt at en af de fire faser vil være mere optimal at omdanne i end de andre tre.

Når en virksomhed får sit CVR-nummer, er virksomheden i iværksætterfasen, det er på dette stadie at virksomheden starter op, og der kan derfor, i de fleste tilfælde, være tilknyttet en del flere omkostninger end der normalt vil være, som herved giver underskud i virksomheden. Underskuddet som opnås en personligt ejet virksomhed eller et I/S kan fradrages i den personlige indkomst, hvorimod et overskud kommer til beskatning i den personlige indkomst.

Næste fase for virksomheden er vækstfasen. Her begynder virksomheden at give overskud og ekspanderer ved hjælp af egne investeringer. Denne periode kan i mange tilfælde være mere optimal at omdanne i end de andre tre, fordi man regner med fremadrettet at ekspandere yderligere og opnå større overskud.

Hvis virksomheden er etableret på et marked med en fast indtjening år efter år, bliver værdien af virksomheden stigende, denne fase kan beskrives som konsolideringsfasen. Denne fase har virksomheden fundet sig "tilrette" på markedet. Det er en fordel hvis omdannelsen af virksomheden er sket før denne fase, da de skattemæssige konsekvenser vil være mindre, både hvis der foretages en skattefri som en skattepligtig virksomhedsomdannelse, da værdien af virksomheden vil være mindre.

Afviklingsfasen er hvor virksomheden bliver afviklet. Dette kan enten betyde at den selvstændige virksomhed lukker ned, og eventuel skat skal opgøres eller et driftsselskab sælger sine anparter eller aktier skattefrit såfremt disse ejes af et holdingselskab.

Opgaven vil ligge vægt på det tidsmæssige perspektiv mellem vækstfasen og konsolideringsfasen, da de fleste omdannelser vil finde sted der.

Formål

Opgavens formål er at belyse områder omkring virksomhedsomdannelse, hvis denne sker med benyttelse af reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse. Der vil i opgaven blive vist forskellige senarier for samme virksomhed, da dette giver et bedre indblik i hvad skattefri virksomhedsomdannelse er, og hvad der i denne forbindelse skal lægges vægt på, samt hvilke redskaber der kan benyttes. Formålet handler især om de problemstillinger der kan opstå undervejs i en skattefri virksomhedsomdannelse.

Målgruppe

Den primære målgruppe for opgaven er revisorer, skattefolk og rådgivere. Læserne af opgaven bør have et generelt kendskab til regnskabsforhold samt anvendelse af virksomhedsordningen. Gennem opgaven vil læserne få indsigt i hvad der gælder af regler og love for henholdsvis skattepligtig- og skattefri virksomhedsomdannelse, der vil dog mest blive lagt vægt på den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Den sekundære målgruppe er virksomhedens indehaver af den personligt ejede virksomhed. Indehaveren kan ved brug af opgaven opnå en indsigt i de skattemæssige konsekvenser der kan udløses ved en virksomhedsomdannelse. Denne målgruppe skal dog have et generelt kendskab til sin nuværende personlige skattemæssige stilling, samt de regnskabsforhold der vedrører læserens virksomhed.

Opgaven skal ses som en inspirations- og oplysningskilde, for dem der finder regler og metoder om skattefri virksomhedsomdannelse interessant.

Opgaven er ikke en udtømmende kilde til regler for virksomhedsomdannelse, og der kan på baggrund af dette være forhold der ikke er inddraget i opgaven, hvorfor opgaven i denne sammenhæng kan virke mangelfuld for folk der ønsker, at få et overblik der er mere dybdegående inden for emnet virksomhedsomdannelse.

PROBLEMFORMULERING

Opgaven vil indeholde en beskrivelse, analyse og vurdering af metode benyttet ved virksomhedsomdannelse, samt skattemæssige konsekvenser for en personligt drevet virksomhed, der ønskes omdannet til selskab.

Når en virksomhed ønsker at gennemføre en omdannelse, er der mange aspekter der skal tages hensyn til, dette kan f.eks. være hvilke krav der stilles til den virksomhedsform der omdannes fra, om det er en enkeltmandsvirksomhed eller interessentskab, om virksomheden skal gennemgå nødvendige forberedelser eller ændringer før omdannelsen og om omdannelsen skal gennemføres skattepligtigt eller skattefrit.

Virksomhedsomdannelse bruges f.eks. i forbindelse med et senere generationsskifte eller forberedelse til forretningsudvikling, dog kan der på et tidligt stadie i omdannelsesforløbet opstå problemer. De typiske problemer der kan opstå, er hvis virksomheden ikke opfylder de krav SKAT har opsat. Dette kan have effekt på om den skattefrie eller skattepligtige omdannelsesmetode kan benyttes, hvilket for indehaveren kan medføre store skattemæssige konsekvenser.

For at besvare ovenstående problemstilling vil følgende delspørgsmål indgå i opgaven:

- Med hvilke formål omdannes personligt drevet virksomhed til selskab? Kan der være andre formål end f.eks. generationsskifte eller udvikling af virksomheden

- I hvilke situationer kan man med fordel omdanne personligt drevet virksomhed til selskab? Skal der tages forbehold for bestemte situationer, krav og begrænsninger eller andet?
- Hvornår bør det overvejes at anvende en skattepligtig omdannelse frem for en skattefri omdannelse? Hvad taler for og imod i forhold til en bestemt virksomhedssituation?
- Hvilke love og krav skal efterleves i forbindelse med værdiansættelse af virksomheden ved omdannelse?
- Analyse af om værdiansættelsen er vigtig i forhold til om der benyttes skattefri virksomhedsomdannelse eller skattepligtig omdannelse. Om værdiansættelsen kan have nogen skattemæssige konsekvenser ved valg af enten den ene eller den anden metode.

Ved værdiansættelse af aktiver og passiver i virksomheden kan der opstå mange problemstillinger som den der udarbejder åbningsbalancen og andre dokumenter skal tage hensyn til. Da der altid skal laves en værdiansættelse af de aktiver og passiver der indgår i virksomheden, kan det være af stor betydning om man vælger ét værdiansættelsesprincip frem for et andet.

Der er i mange forbindelser med værdiansættelse ved en omdannelse udarbejdet artikler hvor specialister kommer med deres meninger og holdninger, fordi der i loven er modstridende beskrivelser og eksempler.

På baggrund af ovenstående vil vi lægge vægt på følgende og udføre analyse på følgende delspørgsmål:

- Hvilke krav, meninger og love foreligger i forbindelse med udskudt skat af goodwill? Her tænker vi nærmere på love, artikler, cirkulærer og regnskabsvejledninger.
- Hvordan skal blandet benyttede aktiver indregnes og værdiansættes? Kan der i denne sammenhæng opstå tvivlsspørgsmål om indregningen heraf.
- Ved negativ indskudskonto; hvordan kan et blandet benyttet aktiv så indregnes?
- Kan der oprettes et stiftertilgodehavende på resterende beløb af blandet benyttede aktiver, hvis dette overstiger den negative indskudskonto når virksomhedsskatteordningen benyttes?
- Hvorfor ses ejendommen som et enkeltstående aktiv, der altid kan holdes uden for en omdannelse?

Omdannelse sidestilles med at salg af en virksomhed, det er dog muligt ved skattefri virksomhedsomdannelse, at foretage en skatteudskydelse. Skatteudskydelsen sker ved succession for ejeren så de skatteforpligtelser der måtte være i virksomheden, pålægges det nye selskab. Denne skatteudskydelse er dog ikke varig og kan falde til beskatning ved f.eks. senere salg eller hvis betingelser svigter, så reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke kan bruges.

Af ovenstående, vil vi i opgaven lægge vægt på følgende delspørgsmål:

- Hvad sker der hvis den valgte skattefrie omdannelse ikke kan gennemføres fordi betingelserne svigter, og er der mulighed for at der efterfølgende kan gøres noget hvis en betingelse ikke er opfyldt?

- Hvilke skattemæssige konsekvenser fremkommer, såfremt betingelserne for en skattefri virksomhedsomdannelse svigter?

Ovenstående er kun et udsnit af hvilke udfordringer og problemstillinger man kan komme i ved en omdannelsessituation.

Besvarelsen af problemstillingerne vil komme til udtryk i en teoretisk besvarelse og en beregningsmæssig besvarelse opbygget på grundlag af en eksisterende virksomhed.

Afgrænsninger

Opgaven vil ikke indeholde problemstillinger inden for regnskabsmæssige forhold, moms og afgifter. Selskabsretlige forhold vil ikke blive behandlet nærmere i denne opgave. Vi vil i opgaven lægge vores fokus på de skattemæssige regler og konsekvenser, derfor afgrænses ovenstående.

Der redegøres ikke nærmere for gældende regler i personskatteloven, kapitalafkastordningen, virksomhedsskatteordningen ud over det omfang, der findes relevant for opgaven. Uddybende beskrivelse af disse love og modeller vil være unødvendigt og derved irrelevant for opgavens besvarelse.

Virksomheden vi har taget udgangspunkt i, er med eksisterende ejere, derfor afgrænses der fra at behandle forhold, der er relevante for omdannelse af virksomheder ejet af et dødsbo.

I opgaven antages det, at alle involverede parter er fuld skattepligtige til Danmark efter KSL § 1 og SEL § 1, og at der kun omdannes fra personlig dansk virksomhed til dansk selskab, dette vil sige at der afgrænses for beskrivelse af omdannelse ved udenlandske selskaber som har fast driftssted eller fast ejendom i Danmark.

Vi vil i opgaven og i forbindelse med den valgte virksomhed komme ind på interessentskabsvirksomhed. Opgaven vil derfor ikke indeholde uddybende redegørelse for kommanditselskaber der driver erhvervsmæssig virksomhed, A.M.B.A., S.M.B.A. og skuffeselskaber. Ligeledes vil opgaven ikke indeholde beskrivelse af omdannelse til eksisterende selskab, men kun omdannelse til nyt selskab.

Der vil ikke blive gennemgået regler og love der knytter sig til generationsskifte, omstrukturering mv. Opgaven vil kun gennemgå reglerne om overgang fra personligt drevet virksomhed til kapital selskab. Denne opgave vil alene behandle den skattefri virksomhedsomdannelse, og området omkring de krav, der skal opfyldes i denne sammenhæng. Der vil ikke blive gået videre ind i reglerne omkring overdragelse til familie eller nære medarbejdere, da vi mener at dette knytter sig til generationsskifte, og dette emne ikke bliver behandlet i opgaven jf. ovenfor.

Yderligere vil afståelsen af virksomheden efter omdannelsen heller ikke blive omtalt i opgaven, dette indebærer regler og lovgivning herom.

Vi vil i opgaven kort komme ind på forskellige områder omkring skattepligtig virksomhedsomdannelse hvor det er nødvendigt for forståelsen heraf, men opgaven vil ikke indeholde yderligere beskrivelse heraf.

Der er emner inden for skattefri virksomhedsomdannelse der ikke er udtømt, da der er et begrænset antal sider at benytte i opgaven, og der har derfor ikke været plads til at komme ind på dette område.

Metodebeskrivelse

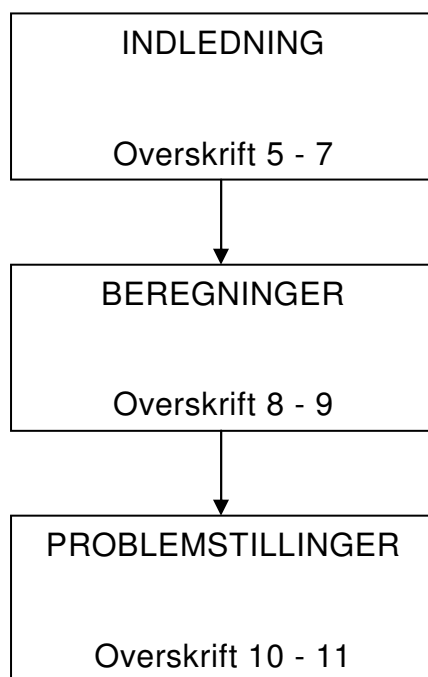
Opgaven vil tage sit udgangspunkt i en eksisterende virksomhed, der benytter de grundlæggende regler i dansk lovgivning.

Materialet der ligger til grund for opgavens udarbejdelse er bøger, artikler, tidsskrifter, domme og afgørelser, samt gældende lovgivning. Den enkelte informationssøgning har fundet sted på biblioteket, sider på internettet, samt forhør hos kolleger.

Der vil efter hvert afsnit blive foretaget delkonklusioner.

Opgavens struktur

Opgaven er opbygget i tre dele, som yderligere er fordelt på syv hovedoverskrifter. Strukturen har til formål at give læseren et overblik over de enkelte kapitlers indhold, således at overskueligheden af opgaven øges overfor læser, inden læsningen påbegyndes.



Indledningen indeholder alle de generelle ting om omdannelse, det er en teoretisk og forklarende del af opgaven. Undervejs i disse afsnit, vil forberedelserne til en omdannelse blive beskrevet.

Beregninger indeholder de beregninger der for den skattefrie omdannelse er nødvendig for udførelsen af denne. I afsnittene herunder vil der undervejs blive kommenteret og diskuteret for at gøre forståelsen af beregningerne større.

Problemstillinger indeholder de mulige problemstillinger omdanneren, omdannelsen og selskabet kan komme i ved en skattefri virksomhedsomdannelse og efter omdannelsen er sket. Der vil i disse afsnit tages udgangspunkt i forskellige problemstillinger som der findes nødvendige i forbindelse med beregningerne.

Strukturen er med til at give overblik over opgaven og dets formål som er i hovedpunkt at koncentrere sig om de problemstillinger en virksomhed kan gennemgå ved en omdannelse.

Kildekritik

Den litteratur, der er benyttet i forbindelse med opgaven fremgår af opgavens litteraturliste. Kilder der er brugt i opgaven er objektive, i forhold til det de er benyttet til i opgaven. Det udelukker ikke, at kilderne kan være uretvisende i andre sammenhænge. Hvis der har været tvivl om en kilde er denne forsøgt understøttet med andre kilder.

INTRODUKTION TIL VIRKSOMHED

Dette kapitel introducerer læseren til den virksomhed som opgaven er bygget op omkring. Kapitlet vil indeholde en kort beskrivelse af virksomhedens opbygning, regnskab, samt mål og strategier. Endvidere vil kapitlet give en introduktion til ejerne, samt deres skattemæssige stillinger.

Der er taget udgangspunkt i en rigtig virksomhed og dets regnskab, alle navne, adresser mv. er derfor holdt anonymt, for at beskytte virksomheden mod følsomme oplysninger.

Beskrivelse af virksomhed

Virksomheden " Byens entreprenør og minørfirma" ejes af Ejer 1 og Ejer 2, de har hver især en ejerandel på 50 pct. af virksomheden. Virksomheden drives i interessentskabsform, hvor der er udarbejdet en interessentskabskontrakt, som angiver at de hver har ret til 50 pct. af virksomhedens overskud, ligesom at de begge deltager fuldt ud i den daglige drift af virksomheden.

Virksomheden blev stiftet af Ejer 1 og 2 i 1995, hvor hovedaktiviteten lige fra starten har været at drive virksomhed inden for entreprenør og minør. De beskæftiger sig i hovedpunkter inden for branchen med at opføre robuste og energisparende erhvervsejendomme og store lagerhaller. Yderligere i 1997 anskaffede virksomheden sig en ejendom med det formål at kunne etablere sig med et fast kontor i Danmark, til ejendommen er en større lagerhal, hvor materialer og driftsmidler bliver lageret. Når virksomheden arbejder uden for Danmark, lejer de sig til de fleste maskiner mv. Deres store drøm er at de kan etablere kontorer i de lande de arbejder i uden for Danmark.

Nedenfor er vist virksomhedens resultat og balance for de seneste 3 regnskabsår samt tilhørende noter. Regnskabet er ikke vedlagt som bilag, da vi ikke fandt dette nødvendigt. Noter der ikke er anført nedenfor sammen med

resultatopgørelse og balance er til at finde hvor disse er relevante. Vi kan oplyse at regnskabet er udarbejdet ved anvendelse af reglerne i Årsregnskabsloven (ÅRL).

	2010	2009	2008	Note
RESULTATOPGØRELSE				
Bruttofortjeneste	12.796.197	6.647.735	4.781.291	
Personaleomkostninger	-3.900.776	-2.132.984	-2.647.061	
Produktionsomkostninger	-3.986.589	-1.978.698	-951.401	
Salgsomkostninger	-19.662	-9.803	-2.836	
Bilomkostninger	-402.631	-167.256	-28.736	
Lokaleomkostninger	-263.561	-94.083	-5.765	
Administrationsomkostninger	-246.048	-115.818	-93.669	
Kapacitetsomkostninger i alt	-4.918.491	-2.365.658	-1.082.407	
Resultat før af- og nedskrivning	3.976.930	2.149.093	1.051.823	
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	-500.868	0	0	
Resultat før finansielle poster	3.476.062	2.149.093	1.051.823	
Finansielle indtægter	26.863	4.341	365	
Finansielle omkostninger	-134.895	-137.918	-117.395	
Finansielle poster i alt	-108.032	-133.577	-117.030	
Årets resultat	3.368.030	2.015.516	934.793	

AKTIVER

Bygninger	16.350.000	16.350.000	16.350.000	1
Driftsmidler	1.502.605	0	0	2

Materielle anlægsaktiver i alt	17.852.605	16.350.000	16.350.000
---------------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Deposita	30.000	30.000	30.000
----------	--------	--------	--------

Finansielle anlægsaktiver i alt	30.000	30.000	30.000
--	---------------	---------------	---------------

Anlægsaktiver i alt	17.882.605	16.380.000	16.380.000
----------------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Tilgodehavende fra salg og tjenesteydelser	648.956	155.845	140.023
Igangværende arbejde	948.884	271.624	258.965

Tilgodehavende i alt	1.597.840	427.469	398.988
-----------------------------	------------------	----------------	----------------

Likvide beholdninger	174.697	128.475	114.258
----------------------	---------	---------	---------

Omsætningsaktiver i alt	1.772.537	555.944	513.246
--------------------------------	------------------	----------------	----------------

Aktiver i alt	19.655.142	16.935.944	16.893.246
----------------------	-------------------	-------------------	-------------------

PASSIVER	19.655.142	16.935.944	16.893.246
-----------------	------------	------------	------------

Egenkapital, Ejer 1	3.258.576	1.818.113	1.110.609	3
Egenkapital, Ejer 2	3.396.831	1.898.205	1.084.598	4

Egenkapital i alt	6.655.406	3.716.317	2.195.206
--------------------------	------------------	------------------	------------------

Priotetsgæld	10.137.411	10.987.411	11.837.411
Gæld til pengeinstitutter	684.597	991.148	1.323.273
Leverandører af vare og tjenesteydelser	875.951	345.560	910.392

Anden gæld	1.301.777	895.508	626.964	5
Kortfristet gæld i alt	12.999.736	13.219.627	14.698.040	
Gældsforpligtelser i alt	12.999.736	13.219.627	14.698.040	
Passiver i alt	19.655.142	16.935.944	16.893.246	

Note 1. Bygninger				
Kostpris pr. 31.12.09	16.350.000	16.350.000	16.350.000	
Tilgang	0	0	0	
Kostpris pr. 31.12.10	16.350.000	16.350.000	16.350.000	
Af- og nedskrivning pr. 31.12.09	0	0	0	
Afskrivninger i året	0	0	0	
Af- og nedskrivning pr. 31.12.10	0	0	0	
Regnskabsmæssig værdi pr- 31.12.10	16.350.000	16.350.000	16.350.000	

Note 2. Driftsmidler				
Kostpris pr. 31.12.09	10.470.226	10.470.226	10.470.226	
Tilgang	2.504.341	0	0	
Kostpris pr. 31.12.10	12.974.567	10.470.226	10.470.226	
Af- og nedskrivning pr. 31.12.09	10.971.094	10.470.226	10.470.226	
Afskrivninger i året	500.868	0	0	
Af- og nedskrivning pr. 31.12.10	11.471.962	10.470.226	10.470.226	
Regnskabsmæssig værdi pr- 31.12.10	1.502.605	0	0	

Note 3. Egenkapital Ejer 1			
Indestående primo	1.818.113	1.110.609	908.657
I alt	1.818.113	1.110.609	908.657
Årets resultat	1.684.015	1.007.758	467.397
	0	0	
Hævet kontant	243.552	300.254	265.445
Hævninger og indskud i alt	243.552	300.254	265.445
Egenkapital for Ejer 1 i alt	3.258.576	1.818.113	1.110.609

Note 4. Egenkapital Ejer 2			
Indestående primo	1.898.205	1.084.598	764.533
I alt	1.898.205	1.084.598	764.533
Årets resultat	1.684.015	1.007.758	467.397
	0	0	
Hævet kontant	185.389	194.151	147.332
Hævninger og indskud i alt	185.389	194.151	147.332
Egenkapital for Ejer 2 i alt	3.396.831	1.898.205	1.084.598

Som det ses af ovenstående resultatopgørelse og balance, har virksomheden været i rivende udvikling, og ejerne ønsker derfor at begrænse den risiko der forbinder sig med at have en personlig virksomhed, yderligere har Byens entreprenør og minørfirma et ønske om at udvikle sig mere de kommende år.

Ejerne af virksomheden er begge i virksomhedsskatteordningen hvor følgende tal fremkommer af indkomståret 2010:

Opsparet overskud	
Ejer 1	1.489.445
Ejer 2	1.592.887
Opsparet overskud i alt	3.082.332

Ejerne ønsker at benytte sig af muligheden for skattefri virksomhedsomdannelse, hvis det er muligt. De har nemlig hørt, at de på den måde kan spare den skat der vil komme, hvis de benytter en skattepligtig virksomhedsomdannelse.

De er begge i tvivl om de generelle regler for skattefri virksomhedsomdannelse, og hvilke muligheder der er for at denne ordning kan benyttes. Begge ejere har en nogenlunde forståelse for hvordan reglerne i VSO benyttes, samt en god forståelse for årsregnskabslovens regler.

Virksomhedens mål og strategier

Strategien for virksomheden er, at de vil være det førende entreprenør og minørfirma i Norden.

Målet for virksomheden er at de skal udvikle sig, og blive 50 pct. større inden for de næste 5 år, samt at udvikle sig på et internationalt niveau. Allerede nu er virksomheden på markeder så som Grønland og Norge. Virksomheden ønsker at komme på det svenske marked og få lige så meget succes som i de resterende to lande.

Yderligere oplysninger der skal benyttes til løsning af problemstillingerne, findes hvor dette er nødvendigt.

DEL 1.

PERSONLIGT EGET KONTRA SELSKABSFORM

Forinden omdannelsen af en personlig drevet virksomhed til et selskab, bør forskellene mellem at drive virksomhed i personligt regi og selskabsform belyses, da forskellene kan være afgørende i sin væsentlighed. Derfor vil vi komme ind på de primære forskelle, der foreligger herimellem, da disse bør overvejes af ejeren forinden en omdannelse finder sted. De udvalgte områder er hæftelse, øget administrative krav ved drift i selskabsform i modsætning til personligt drevet virksomhed, såvel regnskabsmæssige, som skattemæssige forhold for virksomhedsejeren.

Når en personlig drevet virksomhed omdannes til et selskab, er det muligt at omdanne virksomheden til et aktieselskab eller et anpartsselskab. Det bør overvejes hvilken selskabsform der passer bedst i given situation, hvilket beror på en konkret vurdering. Det er dog et krav, at selskabet registreres i Danmark, jf. VOL § 1, stk. 1.

Herudover stiller Erhvervs & Selskabsstyrelsen krav om kapitalgrundlag for selskabet, som i skrivende stund er 80.000 kr. for anpartsselskaber og 500.000 kr. for aktieselskaber, hvilket blot er et af de forhold, der bør overvejes ved en omdannelse fra personligt drevet virksomhed til selskabsform.

Jf. aktieselskabsloven § 1, stk. 3, skal et aktieselskab have en selskabskapital på mindst 500.000 kr., som indskydes ved stiftelsen af selskabet. Dette kan ske ved en kontantstiftelse eller ved apportindskud, som oftest vil være tilfældet ved omdannelse fra personligt drevet virksomhed til aktieselskab, jf. aktieselskabsloven § 6, nr. 1. Det er et krav, at de indskudte aktiver antager samme værdi som ved kontant stiftelse. Herudover skal stiftelsen være behæftet med en vurderingsberetning fra revisor, jf. aktieselskabsloven § 6a og 6b. Denne

skal desuden indeholde selskabets åbningsbalance, jf. aktieselskabsloven § 6a, stk. 2.

I et aktieselskab hæfter aktionærerne kun med den indskudte selskabskapital, jf. aktieselskabsloven § 1, stk. 2, hvorimod ejeren af en personligt drevet virksomhed hæfter personligt og solidarisk ved situationer, hvor virksomheden drives som interessentskab.

Kapitalkravet i et anpartsselskab er lavere end i et aktieselskab, da selskabskapitalen i et anpartsselskab udgør mindst 80.000 kr., jf. anpartsselskabsloven § 1, stk. 3. Som ved aktieselskaber, gælder samme regler for stiftelse ved kontanter eller apportindskud, hvor værdien af de indskudte aktiver på alle tidspunkter skal udgøre mindst samme værdi, som ved kontantindskud, jf. anpartsselskabsloven § 7, stk. 2.

Reglerne for hæftelse er ligeledes de samme som i et aktieselskab, hvor ejerne kun hæfter for den indskudte kapital medmindre andet er aftalt.

De selskabsretlige forhold

Ved drift af en personlig ejet virksomhed træffes de fleste beslutninger af ejeren selv i modsætning til beslutninger i selskaber, hvor disse skal afstemmes med fx en bestyrelse. For aktieselskaber gælder et krav til at selskabet nedsætter en bestyrelse på mindst 3 medlemmer, der vælges på en generalforsamling, jf. ASL § 49, stk. 1 og 2. I selskaber med mere end 35 ansatte, skal endvidere vælges et antal af de ansatte som medlemmer i bestyrelsen. Det er bestyrelsen, der udpeger direktionen, jf. ASL § 51, stk. 1, som varetager selskabets daglige drift og ledelse. I et anpartsselskab er der ikke et lignende krav om bestyrelse, medmindre anpartsselskabet har mere end 35 ansatte i en periode på 3 år, jf. anpartsselskabsloven § 19, men der skal udpeges en direktion. Omstruktureringen i forbindelse med en omdannelse fra personligt drevet virksomhed til selskabsform, kan indskrænke de beslutninger, som ejeren normalt har varetaget

alene, men en af fordelene ved at have en bestyrelse/direktion er en udvidet sparring mellem ejer og bestyrelse/direktionen.

De regnskabsmæssige forhold

Da både aktie- og anpartsselskaber er underlagt bestemmelserne i bogføringsloven og årsregnskabsloven, er det et krav, at selskabet udarbejder og indsender en årsrapport til Erhvervs & Selskabsstyrelsen, jf. ÅRL § 3, som offentliggør årsrapporten. For selskaber er årsrapporten som hovedregel underlagt revisionspligt, dog kan denne regel fraviges for selskaber i regnskabsklasse B efter undtagelserne i ÅRL § 135, hvor følgende betingelser fra 1. januar 2011 skal være opfyldt:

- Omsætning max 8. mio. kr.
- Balancesum på max 4 mio. kr.
- 12 fuldtidsansatte i løbet af regnskabsåret

Når en årsrapport offentliggøres, giver det omverdenen mulighed for at få indblik i selskabets økonomiske situation. De typiske interessenter er investorer, bankforbindelse, konkurrenter og medarbejdere, samt leverandører. Alle disse nævnte, kan have en interesse i selskabets årsrapport, da de får adgang til en række regnskabstal, som kan analyseres. Ved at offentliggøre årsrapporten, giver det samtidig konkurrenter mulighed for, at få indblik i selskabets økonomiske situation. På baggrund af de gældende regler, er det dog muligt for mange selskaber, at " skjule" omsætning og direkte omkostninger, ved at opgive en bruttofortjeneste, som udgøres af flere samlede poster, herunder nettoomsætning, vareforbrug og udvalgte kapacitetsomkostninger. Omvendt giver det samtidig et selskab mulighed for at tiltrække relevante interessenter, da der gives adgang til en fuldstændig årsrapport, som kan bruges i analysearbejde i forbindelse med investering osv.

Konklusion

Den personlige drevne virksomhed adskiller sig fra et selskab på mange forskellige måder. Hvis der i virksomheden overvejes om der skal laves en omdannelse er det vigtigt at alle love og regler ligger klart for omdanneren, da der let kan opstå tvivlsspørgsmål herved.

Ved at opdele forskellene i selskabsretlige forhold og regnskabsmæssige forhold skaber der et bedre overblik over de forskelle der nu ligger. Det hjælper ligeledes hvis man ved hvad fremtidsudsigterne for virksomheden er, om de skal ekspanderer eller blive på samme niveau, da der jf. ovenstående afsnit er ting der spiller en rolle, f.eks. om virksomheden kan fritages for revision, om virksomheden ligger i klasse B eller C, eller virksomheden ønsker en begrænset hæftelse.

Jf. ovenstående afsnit, kan vi konkludere at der er mange flere ting der ligger bag et valg om at omdanne en personlig virksomhed til selskab end bare omstrukturering og generationsskifte.

FORMÅL MED OMDANNELSEN

Formålet med virksomhedsomdannelse er, at virksomhedsejeren bibeholder rådigheden over virksomheden, hvorfor det vil være en forudsætning, at betaling til virksomhedsejeren forbliver i selskabets aktier/anparter. Det er således et krav, at virksomhedsejers indskud erlægges i form af aktier/anparter, jf. VOL § 3, stk. 1, nr. 3. En virksomhedsoverdragelse betragtes normalt som et salg, hvor virksomhedsejeren beskattes af gevinsten. Dette medfører ofte en høj beskatning for ejeren, hvorfor det kan være uinteressant for ejeren pga. den høje beskatning. Derfor bør det overvejes at lave en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor beskatningen udskydes ved brug af successionsprincippet.

Grundtanken ved en skattefri virksomhedsomdannelse, skal ses som en mulighed for at foretage en strukturændring i virksomheden uden, at de gældende

skatteregler skal stå i vejen herfor. Det vil derfor være en fornuft i, at omdanne virksomheden ved at udskyde beskatningen, som avancebeskatningen ellers ville have påført ejeren ved afståelsen.

Virksomhedsomdannelsesloven anvendes i modsætning til det traditionelle afståelsesprincip. Det betyder, at virksomhedsejeren som før nævnt, først bliver beskattet af en fortjeneste ved et senere salg af enkeltaktiver eller hele virksomheden. Selskabet indtræder i forbindelse med omdannelsen i virksomhedsejerens skattemæssige stilling.

Hvorvidt den skattefrie omdannelse skal vælges fremfor en skattepligtig omdannelse, vil altid bero på en konkret vurdering. Dog kan det grundlæggende siges, at en skattefri virksomhedsomdannelse kan være særlig fordelagtig i tilfælde hvor der foreligger en høj goodwill.

Det er givet logisk at anvende muligheden for at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse, da der kun sker en overdragelse af virksomheden, mens ejerforholdet ofte er uændret, dog med mulighed for evt. at indskyde et holdingselskab mellem ejeren og selskabet. Samtidig begrænses hæftelsen fra personlig hæftelse til hæftelse for den indskudte kapital. Foruden hæftelsen, vil det i mange tilfælde være lettere at tiltrække attraktive investorer ved at drive en virksomhed i selskabsform frem for personlig drevet virksomhed.

Såfremt virksomhedsejeren har drevet sin personlige virksomhed i virksomhedsordningen, bør man være opmærksom på reglerne for behandling af konto for opsparet, hensat til senere faktisk hævning, indskudskonto og indskudskonto.

Hensat til senere faktisk hævning

Det er valgfrit for virksomhedsejeren om beløb hensat til senere faktisk hævning, skal medtages i forbindelse med omdannelsen eller om beløbet skal holdes uden

for. Såfremt det vælges, at lade beløbet indgå i omdannelsen, vil beløb hensat til senere faktisk hævning blive bundet på egenkapitalen ved omdannelsen, hvorved anskaffelsessummen for aktierne/anparterne forhøjes.

Omvendt vil beløb hensat til senere faktisk hævning indgå som en gæld til kapitalejeren i tilfælde hvor det vælges, at holde beløbet uden for omdannelsen. I sidstnævnte situation, er det dog et krav, at beløbet hæves inden omdannelsen finder sted. Dette er for at undgå, at beløbet bindes på egenkapitalen, da det vil blive anset som indskudt kapital ved stiftelsen af selskabet.

Mellemregningskonto

I lighed med reglerne om beløb hensat til senere faktisk hævning, er det valgfrit for virksomhedsejeren hvorvidt beløbet på mellemregningskontoen skal indgå i virksomhedsomdannelsen. Såfremt det vælges at lade beløbet indgå i omdannelsen, bliver beløbet i lighed med ovenfor nævnt, anset for indskudt kapital og bindes herved på egenkapitalen og forøger anskaffelsessummen af aktierne/anparterne.

Denne løsning kan have en skattemæssig effekt, såfremt beløbet senere udbetales, da dette vil anses som udbetalt udbytte til hovedaktionæren/anpartshaveren. I stedet kan virksomhedsejeren vælge at lade beløbet udbetale/hæve mellemregningskontoen forinden en omdannelse finder sted. Herved kan virksomhedsejeren vælge at lade beløbet stå i det nye selskab, som en mellemregning med hovedaktionær/anpartshaver. Fordelen i dette eksempel er, at selskabet vil have likviditetsmæssig rådighed over beløbet, så der vil være mulighed for at investere de likvide midler. Det bør bemærkes, at mellemregning med hovedaktionær/anpartshaver skal forrentes.

Konto for opsparet overskud

Som i tilfældet med beløb hensat til senere faktisk hævning og mellemregningskontoen, er det igen valgfrit for virksomhedsejeren at lade beløb

på konto for opsparret overskud indgå i virksomhedsomdannelsen eller udelade beløbet ved at hæve inden omdannelsen.

Såfremt virksomhedsejeren vælger at lade konto for opsparret overskud indgå i omdannelsen, bliver anskaffelsessummen på aktierne/anparterne reduceret med et tilsvarende beløb. Dette vil medføre, at beskatningen ved et salg aktierne/anparterne, bliver forøget på tidspunktet for afståelsen heraf.

Ved at holde konto for opsparret overskud uden for omdannelsen, vil virksomhedsejeren blive beskattet af beløb på denne konto, da udelukkelsen sidestilles med privat hævning. Beskatningen sker i øvrigt skattemæssigt i indkomståret for omdannelsen.¹ Det betyder, at beskatningen fremskydes i stedet for at reducere anskaffelsessummen for aktierne/anparterne.

På baggrund heraf, bør det altid vurderes, hvorvidt det skattemæssigt er bedst rentabelt, at lade beløbet indgå i omdannelsen eller holde beløbet uden for. Grundlæggende kan det nævnes, at såfremt den udløste skat ved at hæve beløb på konto for opsparret overskud ikke overstiger aktieindkomstbeskatningen, vil det være at foretrække denne løsning. Således afhænger beslutningen virksomhedsejerens marginalskat, hvorfor beslutningen bør træffes på baggrund af en konkret vurdering.

Konklusion

Personligt ejet virksomheder, der går med tanker om omstrukturering, vil i de fleste situationer komme ind på om virksomheden skal omdannes fra personligt drevet virksomhed til selskabsform – Omdannelsens formål er således at forberede virksomheden på en omstrukturering. Om omdannelsen sker til et anpartsselskab eller til et aktieselskab er sagen uvelkommen, det kommer nemlig helt an på hvilke mål der er med virksomheden i fremtiden. Der er mange valg der

¹ Jf. VSL § 16, stk.

skal tages inden omdannelsen finder sted, disse valg vil hver især resultere i forskellige resultater.

Vi kan yderligere konkludere at virksomheden ikke kun omdanner på grund af generationsskifte eller omstrukturering, men at omdannelsen i sig selv er en omstrukturering af virksomheden, hvor omdannelsen for nogle virksomheder ville være at opnå flere muligheder, end de havde i den personlig eget virksomhed.

SKATTEFRI KONTRA SKATTEPLIGTIG VIRKSOMHEDSOMDANNELSE

Når alle virksomhedsoplysninger er kommet på plads, og virksomheden har lagt en strategi for videreudvikling af virksomheden, er det vigtigt at det bliver klarlagt hvilke forskelle der er på en skattepligtig virksomhedsomdannelse og en skattefri virksomhedsomdannelse. Vi vil i følgende afsnit beskrive hvilke forskelle der er mellem de to omdannelsesformer. For at en forståelse af forskellene skal opnås vil vi beskrive begreber som f.eks. Betingelser, der er meget vigtig i forhold til valget om skattefri eller skattepligtig omdannelse, Succession, i forhold til hvornår denne kan benyttes og hvad denne indebærer, omdannelse med tilbagevirkende kraft, og hvilke dokumenter en omdannelse kræver og hvilke disse har.

Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse anses virksomheden for solgt til selskab, dette vil sige at omdannelsen opgøres efter afståelsesprincippet. Alle aktiver og passiver opgøres som afstået og solgt af virksomheden til handelsværdier. Skattemæssigt sidestilles omdannelsen med salg til tredjemand. Ejernes indkomstopgørelse påvirkes herefter med beskatning af f.eks. genvundne afskrivninger eller ved VSO af opsparet overskud.

Skattepligtig virksomhedsomdannelse benyttes typisk i de situationer hvor omdannelsen udløser ingen eller en ubetydelig skat eller i situationer, hvor der fremkommer et tab.

Skattefri virksomhedsomdannelse

I modsætning til en skattepligtig virksomhedsomdannelse, benytter en skattefri virksomhedsomdannelse sig af muligheden for succession, hvilket vil sige, at alle skatteforpligtelser overgår til det nystiftede selskab der omdannes til, indtil virksomheden afstås. Succession vil blive omtalt senere i opgaven.

Ved en virksomhedsomdannelse, er der mulighed for at der ved omdannelsen kan indskydes flere virksomheder i et selskab, og efterfølgende drive selskabet som én virksomhed. Jf. VSL § 2, stk. 3, skal en virksomhedsejer, der driver flere virksomheder, og benytter reglerne i VSO, behandle alle virksomhederne som om det var én samlet virksomhed, der er dog mulighed for at benytte sig af, at skille virksomhederne fra hinanden.

Når man taler om at omdanne en virksomhed til et selskab, kan dette jf. VSL § 1, stk. 1 ske til et anparts- eller aktieselskab som er registreret her i Danmark. Omdannelsen kan ikke ske til f.eks. brugsforeninger, andelsforeninger eller skattefri institutioner m.v.

Betingelser

Der er opstillet en række betingelser for hvornår der kan laves en virksomhedsomdannelse. Betingelserne kan opdeles i to hovedpunkter:

- Betingelser for en generel omdannelse
- Betingelser for en skattefri virksomhedsomdannelse jf. VOL

Betingelserne for skattefri virksomhedsomdannelse kan yderligere opdeles i tre særregler:

- Generelle betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse
- Særregler for I/S virksomheder
- Særregler for VSO

De generelle betingelser der gælder for alle virksomhedsomannelser er, at der skal være tale om at omdanne " en virksomhed" , hvilket vil sige at dele af virksomheden ikke må udelukkes af omdannelsen, der er dog særregler om fast ejendom, som omtales senere.

Generelt

Ved de generelle betingelser er det dog af mindre betydning, hvis der laves en skattepligtig virksomhedsomdannelse, fordi denne sidestilles med et salg af virksomheden efter afståelsesprincippet. Modellen udløser skat uanset hvor meget der afstås, og det vil derfor siges at være af mindre betydning om der bliver holdt aktiver eller passiver uden for omdannelsen.

Skattefri virksomhedsomdannelse

For at kunne omdanne en virksomhed ved benyttelse af loven om skattefri virksomhedsomdannelse er der i VOL oplistet en række betingelser der skal overholdes, før end reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse kan benyttes. Betingelserne findes i VOL § 1 og 2.

Betingelse 1

Jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 1, skal indehaveren af virksomheden på omdannelsestidspunktet være fuld skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 1, eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark.

Betingelse 2

Alle aktiver og passiver i virksomheden, dog med undtagelse af fast ejendom, skal jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 2 overdrages til selskabet. Fast ejendom der benyttes helt eller delvist erhvervsmæssigt kan undlades i overdragelsen, da denne anses for at være en selvstændig enhed. Ligeledes kan ejere der benytter sig af reglerne i VSO bestemme, om beløb hensat til senere faktisk hævning og beløb på mellemregningskontoen skal holdes uden for omdannelsen. Beløbene kan dog medtages som et passiv i åbningsbalancen, men skal være udlignet ved udbetaling til ejeren inden omdannelsen finder sted.

Betingelse 3

Vederlaget for omdannelsen skal til ejeren ske i form af aktier eller anparter, dette vil sige at der ikke er mulighed for at yde vederlag i form af stiftertilgodehavende jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 3. Stiftertilgodehavende er kun noget der kan benyttes i den skattepligtige virksomhedsomdannelsen.

Betingelse 4

Yderligere må anskaffessummen for anparterne eller aktierne ikke være negativ hvis virksomheden inden omdannelsen ikke er omfattet af virksomhedsskatteordningen, eller for virksomheder der er omfattet af virksomhedsordningen men som vælger ikke at omdanne alle virksomheder, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5.

Betingelse 5

Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 6 skal omdannelsen være fundet sted senest 6 måneder efter omdannelsesdatoen. Omdannelsesdatoen er beskrevet i VOL § 3 som den dato som er den efterfølgende dag efter skæringsdato for åbningsbalancen der udarbejdes i forbindelse med omdannelsen.

Betingelse 6

Virksomheden skal jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 7 indsende kopier der i selskabslovgivningen er forskrevet senest 1. måned efter omdannelsen til skatteforvaltningen. Ligeledes skal skatteforvaltningen også modtage på samme betingelse en opgørelse over anskaffelsessummerne på anparterne eller aktierne, samt dokumentation for at selskabet er registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Betingelse 7

Hvis der overdrages til et allerede eksisterende selskab, gælder yderligere betingelser, at selskabet er stiftet senest på omdannelsesdatoen og at selskabet forud for overdragelsens tidspunkt, har drevet erhvervmæssig virksomhed, og at egenkapitalen står ubehæftet som indestående i pengeinstitut, dette vil kortere sagt betyde at virksomheden ikke har drevet anden aktivitet end forrentning af indskudskapitalen.

Betingelse 8

Sidst men ikke mindst skal der jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 8 afsættes enhver skat, der vil forventes afregnet ved en senere afståelse. Skatten skal afsættes i åbningsbalancen efter de almindelige danske regnskabsvejledninger.

Særreglerne for I/S virksomheder findes i VOL § 2, stk. 2 – 4.

Reglerne beskriver at der er yderligere 3 betingelser jf. § 2, stk. 2 for virksomheder med flere ejere:

- Alle ejere skal anvende loven om skattefri virksomhedsomdannelse
- Alle ejere har anvendt samme regnskabsperiode og
- Ejerne skal vederlægges i forhold til deres andel i den personligt ejede virksomhed.

Hvis betingelser svigter, er der ingen af ejerne der kan benytte loven om skattefri virksomhedsomdannelse.

Jf. § 2, stk. 3, skal ejere der har haft forskellige afskrivningsgrundlag udligne dette ved omdannelsen.

I § 2 stk. 4 er en undtagelse oplyst. Skatteforvaltningen kan tillade at reglerne anvendes selvom det i stk. 1, nr. 5 anførte ikke er opfyldt. Denne undtagelse kan kun benyttes hvis den negative anskaffelsessum eller negative indskudskonto er udlignet senest 1 måned efter tilladelsen er givet.²

Særreglerne for VSO lyder som følgende:

Negativ indskudskonto skal udlignes før omdannelsen jf. stk. 1, nr. 5. Anskaffelsessummen for anparterne eller aktierne kan nedsættes med det i VSO opsparet overskud, der er senere i opgaven foretaget beregninger heraf. Hvis der er flere virksomheder i VSO og kun en virksomhed ønskes omdannet skal VSO-konti skilles fra hinanden. Dette gøres som følgende:

Omdannet kapitalafkastgrundlag / Samlet kapitalafkastgrundlag x Opsparet overskud = Nedsættelsen

Ved ovenstående fremkommer beløbet som det opsparet overskud skal nedsættes med.

² Ovenstående afsnit er beskrevet ud fra: Handelshøjskolens og Universitetets Skattelovsamling, August 2010, Schultz Information 23. udgave, 1. oplag s. 615 vedrørende Lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Succession

Hele esensen i succession er, at omdannelsen ikke udløser beskatning hos omdanneren. Dog kan reglerne om succession kun benyttes hvis loven om skattefri virksomhedsomdannelse benyttes, og alle betingelser herfor er overholdt. Hvis betingelserne svigter, kan der ikke gøres gavn af successionsreglerne.

Nå man taler om succession, taler man ikke om at der slet ikke sker en beskatning, men kun en udskydelse af denne. For omdanneren vil dette betyde at selskabet overtager den latente skat der påhviler aktierne eller anparterne, indtil selskabet sælges.³

Det vil for en virksomhed, der kan benytte sig af successions-reglerne være yderst besparende, hvis de latente skatter der påhviler anparterne eller aktierne er af en betydelig størrelse. Hvis virksomheden derimod ikke har betydelige latente skatter, kan det for nogle være mere besparende at benytte en skattepligtig virksomhedsomdannelse, da der ved skattefri virksomhedsomdannelse mange gange skal bruges et større tidsforbrug, både for revisor og interne i virksomheden.

Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Både når vi taler om skattefri og skattepligtig virksomhedsomdannelse kan omdannelsen ske med tilbagevirkende kraft, dog skal omdannelsen omfatte hele virksomheden jf. SEL § 4, stk. 4 og 5.

³ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olsen: Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 3. udgave, 1. oplag, afsnit 2.2. side 27.

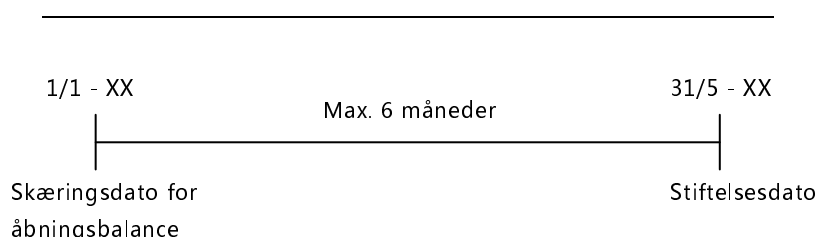
Tilbagevirkende kraft betyder at selskabet har mulighed for at stifte selskab med en skæringsdato for åbningsbalancen tilbage i tiden, dog må denne højst ligge 6 måneder efter skæringsdatoen⁴. Dette gælder både for skattefri og skattepligtig omdannelse af en virksomhed.

Reglerne for at en omdannelse kan ske med tilbagevirkende kræft, kommer af at der er mange ting der skal tages stilling til, forhold og beslutninger man skal forholde sig til.

En personligt drevet virksomhed vil typisk have regnskabsafslutning den 31. december, hvilket vil sige at regnskabet i de fleste tilfælde bliver udarbejdet nogle måneder efter regnskabsafslutning. Med muligheden for at omdanne med tilbagevirkende kraft giver dette et tidsperspektiv på 6 måneder hvor de vigtige beslutninger kan træffes.

Nedenfor er billedmæssigt vist hvad en omdannelse med tilbagevirkende kræft ser ud, samt hvilke udtryk man skal være meget opmærksom på:

Figur 1. skattepligtig omdannelse med tilbagevirkende kraft.



Skæringsdatoen er for virksomheden den dato hvorpå værdiansættelsen af alle aktiver og passiver skal ske. Det kan derfor være en fordel at benytte dagen efter sidste regnskabsår, der for personlige virksomheder typisk er den 1/1, fordi man herved slipper for at skulle lave en ny værdiansættelse af alle aktiver og passiver, samt at det herved bliver mere overskueligt og omkostningsbegrænset.

⁴ Jf. reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 6

Dokumenter og tidsfrister

Stiftelsesdatoen er den dato hvor selskabet reelt bliver stiftet, det er denne dato der kommer til at stå på dokumenter fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Stiftelsesdokument, vedtægter samt vurderingsberetning skal anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Dokumenter skal anmeldes til SKAT inden for en måned efter stiftelsen.⁵

Anskaffessummen for aktierne for omdanneren er den værdi der er angivet i åbningsbalancen, og anskaffelsestidspunktet er datoen for underskriften på stiftelsesdokumentet.

Omdannelsesdatoen er den dag der, der følger efter statusdatoen for sidste årsregnskab i den personligt drevne virksomhed jf. VOL § 3 stk. 1. I VOL § 3, stk. 2 beskrives der at første regnskabsperiode skal løbe fra omdannelsesdatoen og skal udgøre 12 måneder.

Konklusion

Forskellene på de to omdannelsesmetoder er store. Konsekvenserne af at vælge skattepligtig frem for skattefri omdannelse kan være af stor betydning. Den største forskel der er på de to metoder er at beskatningen falder forskelligt, ved skattefri omdannelse succederer man med virksomheden og ved skattepligtig falder der beskatning med det samme.

Betingelserne er med til at bestemme om muligheden for at kunne vælge den ene metode frem for den anden foreligger. Betingelserne skal være opfyldt hvis omdannelsen skal være skattefri. Overskueligheden af betingelserne er ikke noget problem hvis man blot følger de opstillede betingelser i loven om skattefri virksomhedsomdannelse, men det kan dog være en smule besværligt at finde ud

⁵ jf. reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1 nr. 7

at hvad de forskellige betingelser indebærer og ikke indebærer, da det er " lov-ord" der er skrevet med i loven, og de kan godt være lidt svære at forstå, men man kan med stor hjælp søge på artikler der omhandler betingelser, for at få en større forståelse af disse. Forskellene i forhold til det tidsmæssige perspektiv, her tales der om omdannelse med tilbagevirkende kraft er ikke til at se, da dette kan ske for begge omdannelsesmetoder, ligeledes er det med dokumenter og tidsfrister, det er det samme om man benytter skattepligtig virksomhedsomdannelse eller skattefri virksomhedsomdannelse.

DEL 2.

VÆRDANSÆTTELSE

Når alle de formelle ting er kommet på plads, og beslutningen om at lave en omdannelse er opgjort, skal der laves en værdiansættelse af alle aktiver og passiver i virksomheden, herefter skal der udarbejdes en åbningsbalance, som udgangspunkt, vil der altid foretages en skattefri virksomhedsomdannelse, medmindre der er ting i virksomhedens regnskab der gør at en skattepligtig omdannelse er mere fordelagtig.

Det er vigtigt at der bliver lavet en korrekt værdiansættelse af alle aktiver og passiver ved en skattepligtig omdannelse, da omdannelsen sammenlignes med afståelsesprincippet, og udløser skat herefter.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse er værdiansættelsen dog af mindre betydning, da omdannelsen ikke udløser skat, men den skattemæssige stilling overtages af selskabet. Det skal dog bemærkes at der skal foretages en værdiansættelse uanset hvilken betydning denne har.

Som udgangspunkt benyttes der samme værdiansættelsesprincipper for skattepligtig og skattefri omdannelse, dette er grundet armslængdeprincippet, LL § 2.

Værdiansættelse af case

For at udarbejde åbningsbalance for Byens entreprenør og minørfirma, har vi taget udgangspunkt i de oplysninger vi har fra årsrapporten med skæringsdato pr. 31.12.2010.

Vi har i åbningsbalancen tilføjet noter, for at der bedre kan skabes et overblik over beregningsmetoderne.

Nedenfor ses åbningsbalancen for Byens entreprenør og minørfirma ApS:

Vi har ved gennemgangen af materialet konstateret at alle betingelser for at virksomheden kan lave en skattefri virksomhedsomdannelse er opfyldt, så reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse kan benyttes.

Åbningsbalance pr. 1. januar 2011		noter
Aktiver		
Goodwill	8.810.000	1
Grunde og bygninger	16.350.000	2
Inventar og biler	1.502.605	3
Deposita	30.000	3
Tilgodehavende	648.956	4
Igangværende arbejde	948.884	5
Likvide beholdninger	174.697	6
Tilgodehavende hos virksomhedsdeltager	0	
Aktiver i alt	28.465.142	
Passiver		
Anpartskapital	-80.000	7
Overkurs	-12.675.517	7
Priortetsgæld	-10.137.411	6
Bankgæld	-684.597	6
Leverandører	-875.951	8
Udskudt skat	-2.709.889	9
Gæld til virksomhedsdeltager	0	
Anden gæld	-1.301.777	8
Passiver i alt	-28.465.142	

Åbningsbalancen, er den balance selskabet skal benytte pr. 01.01.10.

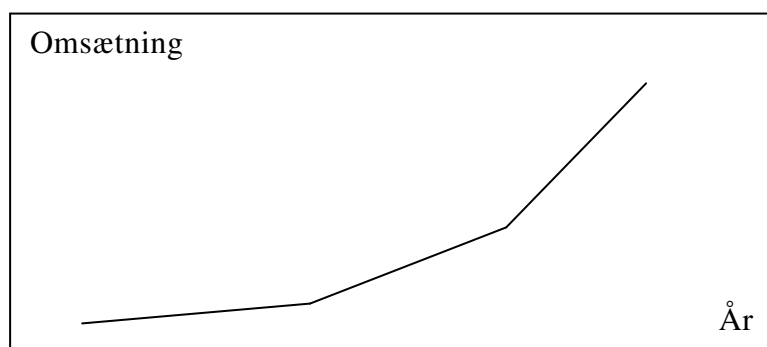
Note. 1 Goodwill	Sidste år	2. sidste år	3. sidste år
Regnskabsmæssigt resultat	3.368.030	2.015.516	934.793
Ikke udgiftsført løn til medarbejdende			
Ægtefælle	0	0	0
- finansielle indtægter	-26.863	-4.341	-365
+ finansielle udgifter	134.895	137.918	117.395
Ekstraordinære poster	0	0	0
Reguleret resultat	3.476.062	2.149.093	1.051.823
Vægtet indkomst			
3. sidste år 1.051.823 x 1			1.051.823
2. sidste år 2.149.093 x 2			4.298.186
Sidste år 3.478.062 x 3			10.428.186
I alt			15.778.195
Gennemsnitsindtjening			2.629.699
Udviklingstendens (3.478.062-1.051.823)/2			1.212.120
			3.841.819
Driftsherreløn			0
Forrentning af aktiver (7 %)			-412.333
Rest til forrentning af Goodwill			3.429.485
Kapitalisering (12 % / levetid 7 år) faktor 2,57			8.813.777
Beregnet værdi Goodwill (afrundet)			8.810.000

Jf. loven om skattefri virksomhedsomdannelse, skal goodwill indregnes i åbningsbalancen til handelsværdi, den vejledende anvisning om beregning af goodwill er offentliggjort i TSS-cirkulære 2000-10, eller der kan benyttes de nye retningslinjer for transfer pricing for immaterielle aktiver.

Beregningen af goodwill kan sidestilles med, hvis der var handel mellem interesseforbundene parter, det er derfor også vigtigt at værdien af goodwill afspejler den pris som en uafhængig tredjemand antages at ville betale for denne. Modellen for beregning af goodwill er en standardiseret beregningsmodel, og der kan derfor forekomme omstændigheder, der gør at beregningsmodellen ikke er så anvendelig, og der skal derfor korrigeres i resultatet.

Vi mener dog godt at kunne forsvare denne beregnede goodwill, da værdien af virksomheden har været stærkt stigende de seneste år, og regner med at fortsætte den positive udvikling i fremtiden.

Ovenstående beregnede goodwill, er beregnet ud fra de seneste 3 års regnskaber, og deres regnskabsmæssige resultater. Vægtningen af resultaterne beregnes for at komme frem til en gennemsnitsindtjening, hvert år beregnes forholdsmæssigt, hvilket vil sige 3 gange det seneste år, 2 gange året før, og 1 gang det ældste resultat.



Figur 1. Eksempel på udviklingstendens

Udviklingstendensen beregnes for at tage hensyn til den udvikling der vil komme de næste par år. Den beregnede udviklingstenden tillægges dog kun goodwill beregningen fordi

der har været en konstant positiv resultatmæssig udvikling. På forrige side er opstillet et eksempel på udviklingstendens, her ses det tydeligt hvordan der er et positivt resultatmæssig udvikling. Havde udviklingen været negativ, skulle der i goodwill-beregningen ikke beregnes udviklingstendens.

Rentesatsen fastsættes på overdragelsestidspunktets kapitalafkastsats, jf. VSL § 9, plus 3 pct.. Dette giver i 2010 en rentesats på 7 pct. da kapitalafkastsatsen i 2010 var 4 pct.. Rentesatsen beregnes kun en gang årlig og på grundlag af et gennemsnit af Københavns Fondsbørs dagligt udregnede effektive obligationsrente for årets første 6 måneder. Det er alle aktiver der skal rentes, dog med undtagelse af driftsfremmede aktiver, f.eks. obligationer, pantebreve, tilkøbt goodwill og likvide beholdninger, det er nemlig kun den resterende indtjening der er til forrentning.

SKM2001.132.LR Ligningsrådet udtaler sig i en bindende forhåndsbesked, at likvide midler som hovedregel skal holdes uden for forrentningen. Det er derfor at Likvide midler ikke er indregnet i denne.

Kapitaliseringen betyder forholdet mellem det forventede årlige afkast i form af en forrentningsprocent og goodwillens forventede levetid, ved levetid menes i hvor mange år man kan forvente et afkast på den erhvervede goodwill. Satsen for kapitalisering er en fast sats jf. VSL § 9, plus 8 pct., på den for overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats. Jf. SKM2002.50.LSR fandt retten at en levetid på 7 år er en passende levetid for goodwill, fravigelse af denne skal begrundes.

Note 2. Ejendomsavancen		
Salgssum		16.350.000
Kostpris	8.700.000	
Tillæg efter § 5 stk. 1	140.000	

Tillæg efter § 5 stk. 2	0	8.840.000
Avance		7.510.000
Udskudt skat 25 %		1.877.500
Genvordende afskrivninger		
Afståelsessum		16.350.000
Nedskrevet værdi (Restværdi skattemæssigt)		4.188.000
Fortjeneste/Tab		12.162.000
Foretaget skm. Afskrivninger		4.512.000
Udskudt skat 25 %		1.128.000

Jf. loven skal ejendomme indregnes efter TSS-cirkulære 2000-5 eller seneste ejendomsvurdering.

Den regnskabsmæssige værdi af ejendommen i seneste regnskab erstattes med den senest kendte ejendomsvurdering i åbningsbalancen, dog fraviges ejendomsvurderingen hvis denne menes at være fejlbehæftet eller der er lavet forbedringer som vil påvirke handelsværdien. Udenlandske ejendomme medtages i åbningsbalancen til den bogførte værdi.

Vi har i casen indregnet ejendommen til den senest kendte ejendomsvurdering, værdien af den senest kendte ejendomsvurdering, er dog også den værdi der er benyttet i regnskabet, da der for nogle år tilbage skete en opskrivning i forhold til købsværdien af ejendommen, så regnskabet afspejlede den korrekte værdi af bygningen. Hvis ejendomsvurderingen ikke benyttes, skal ejendommen indregnes efter TSS-cirkulære 2000-5.

Der bliver regnskabsmæssigt ikke afskrevet på ejendommen, så værdien er konstant på t. DKK 16.350 i balancen, dog afskrives der lineært med 4 pct. p.a. skattemæssigt på ejendommen, og derfor fremkommer genvundne afskrivninger samt fortjente på ejendommen.

Som en supplerende oplysning er her oplyst hvad sidste års skattemæssige oplysninger vedrørende ejendommen:

	Anskaf. sum 31.12.10	Afskriv. Berettig del	Afskriv. i % p.a.	Afskriv. Primo 01.01.10	Afskriv. i året	Skatte- mæssig værdi	Sum afskriv. i %
Ejendom	7.200.000	7.200.000	4 %	3.744.000	288.000	3.168.000	56,0 %
Forbedringer	1.500.000	1.500.000	4 %	420.000	60.000	1.020.000	32,0 %
Samlet	8.700.000	8.700.000		4.164.000	348.000	4.188.000	

Note 3. Driftsmidler	
Handelsværdi	1.502.605
Skattemæssig Værdi	2.685.049
Fortjeneste	-1.182.444
Udskudt skat	-295.611

Driftsmidler er indregnet i åbningsbalancen til den regnskabsmæssige værdi der er opgjort i regnskabet pr. 31.12.2010. Oprindeligt skal der foretages en særskilt vurdering af tredjemand, men i dette tilfælde accepteres det at der benyttes den regnskabsmæssige værdi-

Fortjenesten på driftsmidlerne opgøres som forskellen mellem handelsværdien, den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi. Der er skattemæssigt

afskrevet på driftsmidlerne med 25 % p.a. Det er den fortjeneste der ligger mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige værdi hvoraf den udskudte skat beregnes.

I vores tilfælde er den skattemæssige værdi større end den regnskabsmæssige, hvilket vil sige at der kommer en negativ fortjeneste på driftsmidlerne, hvoraf der beregnes en negativ udskudt skat.

Driftsmidlerne er opgjort særskilt, for at kunne beregne eventuelle gevinster og fortjenester. Vores beregninger viser dog kun den samlede beregning for driftsmidlerne, da der kun er tab på driftsmidlerne.

Note 4. Tilgodehavende

Indregnes jf. loven i åbningsbalancen som den regnskabsmæssige værdi, hvilket vil sige at der ingen ændringer er for tilgodehavende i forhold til vores regnskab pr. 31.12.2010.

Note 5. Igangværende arbejde

Igangværende arbejde er i regnskabet for 2010 for Byens entreprenør og minørfirma, indregnet efter produktionsprincippet, hvilket vil sige at der beregnes en færdiggørelsesgrad af det igangværende projekt og afsættes i balancen. I åbningsbalancen er igangværende arbejde medtaget til samme værdi som regnskabet, da færdiggørelsesgraden er den samme for igangværende arbejde på dette tidspunkt. Der er således ingen ændringer til denne i forhold til regnskabet for 2010.

Indtægterne fra en produktionsvirksomhed kan opgøres på to forskellige måder:

- Faktureringsprincippet
- Produktionsprincippet

Faktureringsprincippet er hvor indtægterne bliver taget når fakturaen laves, det vil for de fleste være når projektet er færdigt. For en entreprenør som Byens entreprenør og minørfirma er, er det mest retvisende at afsætte igangværende arbejde i balancen, fordi projekterne godt kan være i gang over flere uger eller måneder. I produktionsprincippet beregnes en færdiggørelsesgrad som derefter afsættes i balancen som igangværende arbejde. Virksomheden har derfor et tilgodehavende på det delvise færdige projekt. Igangværende arbejde efter produktionsprincippet kan dog godt være en udfordring at opføre, da det for mange er svært at bedømme hvor færdigt eller ikke færdigt et projekt er, det er også derfor mange vælger, at benytte faktureringsprincippet.

Note 6. Likvide beholdninger og bankgæld

Likvide beholdninger indregnes ligeledes i åbningsbalancen til den regnskabsmæssige værdi, derfor forekommer der heller ikke her nogen ændring i forhold til regnskabet pr. 31.12.2010. Man kan også sige det på en anden måde: Pengene i banken, er de samme om man snakker skattemæssigt eller regnskabsmæssigt.

Bankgæld og priotetsgæld der er indregnet i åbningsbalancen til kurs 100, dette vil sige at hvis virksomheden havde benyttet sig af kursnedslag til f.eks. kurs 80 skattemæssigt, ville dette ikke have en betydning da der i regnskabet er anført gæld til kurs 100. Der vil derfor heller ingen ændringer komme til bank- og priotetsgæld i åbningsbalancen.

Note 7. Egenkapital

Egenkapitalen består i åbningsbalancen af:

- Selskabskapital
- Overkurs

Selskabskapitalen består af de lovpligtige DKK 80.000 for anpartsselskab eller DKK 500.000 for aktieselskab jf. tidligere beskrevet i afsnittet om " personlig virksomhed kontra selskabsform" . Virksomheden Byens Entreprenør og Minørfirma har valgt at selskabet skal stiftes som et anpartsselskab, som det også ses på selskabskapitalen i åbningsbalancen.

Overkursen opgøres som forskellen på aktiver og gæld minus selskabskapitalen, og er en del af den skattefrie virksomhedsomdannelse, da det ikke er tilladt at lave et stiftertilgodehavende.

Overkursen for selskabet kan ses som prisen for at lave en skattefri virksomhedsomdannelse. Det er dog ikke længere et krav om at overkursen bliver bundet på egenkapitalen som det var før i tiden.

Note 8. Anden gæld

Anden gæld indregnes til kurs 100 i åbningsbalancen. Ejerens gæld og restskatter kan dog ikke indgå i passiverne ved overdragelsen i åbningsbalancen. Beløbet i regnskabet pr. 31.12.10 vil blive direkte overført til åbningsbalancen, derfor er der ingen ændringer foretaget i virksomhedens åbningsbalance

Note 9. Udskudt skat			
	Regnskabsmæssige	Skattemæssige	Forskelle
Goodwill ved omdannelse	0	0	0
Ejendomsavance	7.510.000	0	7.510.000
Genvundne afskrivninger ejendom	4.512.000	0	4.512.000
Tab på debitorer	0	0	0
Driftsmidler	-1.182.444	0	-1.182.444
			10.839.556
Udskudt skat (25 %)			2.709.889

Den udskudte skat der er afsat i åbningsbalancen skal indikerer hvilke skatter der er " hvilende" i selskabet. Den skattefrie virksomhedsomdannelse benytter sig af begrebet succession, hvilket som også tidligere beskrevet, bygger på at der ikke kommer nogen skat til betaling for omdanneren ved omdannelsen. Dog kommer den udskudte skat til betaling ved en senere afståelse af virksomheden.

Vi har beregnet den udskudte skat som forskellen på de regnskabsmæssige værdier og de skattemæssige værdier. De regnskabsmæssige værdier har vi taget fra noterne som er vist tidligere, de skattemæssige værdier er 0, da successionsprincippet træder ind her. De regnskabsmæssige værdier svare til de fortjenester og tab der skabes ved omdannelsen.

I Byens entreprenør og minørfirma ApS, ligger der en væsentlig skat til udskydelse, hvilke kunne ved et evt. svigt af en betingelse få store konsekvenser, da skatterne vil komme til betaling, yderligere vil opsparet overskud i VSO også komme til beskatning.

Ejerne har hver en ejerandel på 50 pct. hvilket gør at de hver har en udskudt skat på DKK. 1.354.944.

Konklusion

Efter beregningen af den skattefrie virksomhedsomdannelse kan vi konkludere at virksomheden der er omdannet for, med stor fordel kan benytte den skattefrie model, også fordi betingelserne herfor er opfyldt. Det er dog ikke altid tilfældet på alle virksomheder, men de fleste, for der er mange ting der spiller ind. Alle regnskabstal er forskellige og medfører forskellige resultater. Virksomheden vi har benyttet har et stort beregnet goodwill, hvilket gør det til en yderlig fordel at omdanne skattefrit, da skatten heraf ikke falder til beskatning med det samme. Vores konklusion om at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse, bliver yderligere bekræftet i efterfølgende afsnit, Skattemæssig anskaffelsessum.

Værdiansættelsen har vi fundet ud af dog er lidt vigtig i forhold til at omdannelsen foretages skattefrit, også i forbindelse med et efterfølgende salg, kommer dette til udtryk.

SKATTEMÆSSIG ANSKAFFELSESSUM

Selvom en omdannelse er fortaget skattefrit, betyder det ikke at omdannelsen slet ikke koster noget, for intet er jo gratis. Ved en skattefri omdannelse vil der komme en skattemæssig anskaffelsessum, som indikerer hvad virksomheden koster skattemæssigt. Hvis der var benyttet en skattepligtig omdannelse, ville prisen på virksomheden være at skulle opdele alle aktiver i virksomheden og beregne fortjenester og tab, som om disse var solgt.

Vi vil som en sammenhæng til tidligere afsnit beskrive hvordan den skattemæssige anskaffelsessum skal opgøres, yderligere beregne den skattemæssige anskaffelsessum for virksomheden Byens entreprenør og minørfirma.

Opgørelse af skattemæssig anskaffelsessum pr. 1. januar 2011

Nettoaktiver til handelsværdi	80.000	
	12.675.517	12.755.517
Udskudt skat		2.709.889
		<hr/> 15.465.406
Skattemæssige avancer		-10.979.556
		<hr/> 4.485.850
Opsparet overskud		-3.082.332
Skattemæssig anskaffelsessum		1.403.518

I opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne, tages der udgangspunkt i handelsværdien på anpartsselskabet, også kaldet egenkapitalen. I dette beløb fratrækkes efterfølgende alle skattemæssige avancer der er opstået undervejs i omdannelsen, vi henviser her til noterne for åbningsbalancen. Det skal dog lige nævnes, at der ingen steder står at tab skal fratrækkes i de skattemæssige avancer, derfor tages de ikke med i opgørelsen.

Det opsparede overskud i VSO, kan fradrages i den skattemæssige anskaffelsessum, fordi opsparat overskud i VSO kan sammenlignes med overført resultat i egenkapitalen, bare skattemæssigt for ejeren. Hvis det dog vælges ikke at fratrækkes, kommer det fulde opsparat overskud til beskatning i året efter omdannelsen. Den skattemæssige anskaffelsessum må kun være negativ hvis VSO er benyttet i den personlige virksomhed.

Hvis anskaffelsessummen bliver negativ, hvilket den kun må blive, hvis VSO er benyttet, og virksomheden efterfølgende går konkurs, kan der komme en efterregning fra SKAT. Der skal derfor tænkes grundigt over en omdannelse af en personlig virksomhed med going concern problemer, hvis den skattemæssige anskaffelsessum er negativ.

Ved beregningerne af den skattemæssige anskaffelsessum ses det at beløbet bliver DKK. 1.403.518, hvilket fordeles på det to ejere i virksomheden. Således kommer deres anskaffelsessum til at se følgende ud:

Fordeling af skattemæssig anskaffelsessum	
Ejer 1	701.759
Ejer 2	701.759

For en god ordenskyld kan man efter beregningen af den skattemæssige anskaffelsessum afstemme de skattemæssige avancer. Hvis disse ikke er lig hinanden, er det fordi der mangler noget i opgørelsen af anskaffelsessummen. Nedenfor er vist hvordan afstemningen er lavet for anskaffelsessummen for Byens Entreprenør og Minørfirma:

Afstemning avance/udskudt skat	
Egenkapital (handelsværdi)	12.755.517
Udskudt skat	2.709.889
Opspartet overskud VSO	-3.082.332
Skattemæssig Anskaffelsessum, anparter	-1.403.518
Skattemæssig avance	10.979.556
Udskudt skat	2.709.889
Skattereguleringer	140.000
Beregningsgrundlag, 100/25	10.839.556
Skattemæssig avance	10.979.556
Afstemning	0

Som det ses af ovenstående stemmer vores skattemæssige avancer, og vi kan derfor konkludere at vores skattemæssige anskaffelsessum er opgjort korrekt.

Konklusion

I sammenhæng med foregående afsnit, kan vi nu yderligere bekræfte, at det ved benyttelse af skattefri virksomhedsomdannelse, vil være billigere end ved benyttelse af den skattepligtige omdannelse. De udskudte skatter er på DKK. 2.709.889, hvor den skattemæssige anskaffelsessum er på DKK. 1.403.518.

Byens entreprenør og minørfirma vil komme til at betale mindre ved den skattefri virksomhedsomdannelse hvor de skal betale den skattemæssige anskaffelsessum, en hvis de valgte at realisere de gevinster der har været på bygningen og på driftsmidlerne.

Det er meget vigtigt at den skattemæssige anskaffelsessum opgøres korrekt, da virksomhedens ejere efterfølgende kan risikerer at der kommer en efterregning fra skat, eller anskaffelsessummen er ændret. Dette hænger også sammen med værdiansættelsen, hvis denne er sat for lav, bliver beløbet reguleret over egenkapitalen, og kommer til at berører anskaffelsessummen. Hvis værdiansættelsen er sat for højt, kommer dette dog ikke til at berører egenkapitalen eller anskaffelsessummen, men bliver reguleret efterfølgende som maskeret udbytte.

DEL 3.

FAGLIGE PROBLEMSTILLINGER

I de tidligere afsnit har vi kigget på hvilke betingelser der skal opfyldes for at reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse kan benyttes, samt udført beregninger på en skattefri virksomhedsomdannelse, for Byens entreprenør og minørfirma, men det er ikke altid en virksomhedsomdannelse er sådan ligetil. Der er mange forskellige problemstillinger som der i forbindelse med virksomhedsomdannelse også skal forholde sig til.

I følgende afsnit vil vi tage fat i nogle af de problemstillinger virksomheden kan stå overfor, som f.eks. udskudt skat af goodwill, Indskudskonto, svigt af betingelser mm.

Udskudt skat af goodwill

Meningerne er delt vedrørende om der skal afsættes udskudt skat af goodwill eller ej. For at få et bedre overblik over problemstillingen, har vi i dette afsnit taget udgangspunkt i forskellige artikler om dette emne, cirkulærer, vejledninger og efterfølgende har vi udspurgt forskellige personer (Statsautoriseret revisorer, og SR-studerende) om hvad de ville gøre i praksis.

Problemstillingen og forvirringen opstår som følge af cirkulæret til lov om skattefri virksomhedsomdannelse, der har et eksempel på en åbningsbalance hvor der er beregnet goodwill, samtidig er der afsat fuld udskudt skat af denne.

Overordnet set er der i loven om skattefri virksomhedsomdannelse § 2 oplyst krav, der skal overholdes for at omdannelsen kan foretages skattefrit. Der er dog kun et krav, vi vil komme ind på i denne sammenhæng.

Jf. § 2, stk. 1, nr. 7, i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse skal der:

" I den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, hensættes uanset bestemmelserne i årsregnskabsloven enhver skat, som forventes afregnet ved en fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi. Almindeligt anerkendte danske regnskabsvejledninger finder anvendelse ved indtjening og opgørelse heraf." ⁶

Regnskabsvejledningen der henvises til i § 2, stk. 1, nr. 7, bliver yderligere præciseret i Cirkulærer til Lov om skattefri virksomhedsomdannelse(cirk. 1999-12-23 nr. 207). Cirkulæret udtaler følgende:

" Fremgår det herefter af en almindelig anerkendt dansk regnskabsvejledning, at der for bestemte aktiver ikke skal indregnes udskudt skat, skal den udskudte skat, der kan henføres til disse aktiver ikke hensættes i åbningsbalancen" ⁷

For at få en bedre viden på hvordan udskudt skat af goodwill skal behandles, har vi kigget nærmere på årsregnskabsloven. Jf. årsregnskabsloven § 47, 2. pkt. skal der indregnes udskudt skat, og efterfølgende bemærkning er anført:

" Forslaget tilsigter ingen detaljeregulering på dette område, men overlader det til udfyldning ved standarder. Regnskabsvejledning 14 om indkomstskat er egnet til at udfylde lovens regler på dette område indtil videre. I lov om skattefri virksomhedsomdannelse

§ 2 kræves i forvejen, at åbningsbalancen indeholder udskudt skat i overensstemmelse med regnskabsvejledning 14." ⁸

⁶ Jf. § 2, stk. 1, nr. 7, i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse

⁷ Cirkulærer til Lov om skattefri virksomhedsomdannelse(cirk. 1999-12-23 nr. 207)

⁸ Jf. årsregnskabsloven § 47, 2. pkt.

Regnskabsvejledning 14 siger at der som udgangspunkt skal afsættes udskudt skat af alle midlertidige forskelle, dog med en enkelt undtagelse. Jf. regnskabsvejlednings 14, pkt. 29:

" Midlertidige forskelle på ikke-skattemæssige afskrivnings-/fradragsberettiget goodwill eller ikke-skattepligtig negativ goodwill." ⁹

Samtidig i artiklen " Skattefri Virksomhedsomdannelse" af Jan Nygaard og Lars Wøldike beskrives det at, der i åbningsbalancen skal afsættes udskudt skat af blandt andet goodwill. Deres argument for dette, er at der i lovbestemmelserne er anført at " enhver" skat skal afsættes i åbningsbalancen.

I modsætning af denne artikel kan vi tilføje at Per Randrup Mikkelsen i sin artikel " Udskudt skat – En praktisk problemstilling ved skattefri virksomhedsomdannelse" , er uenig i dette. Per Randrup Mikkelsen forklarer:

" I praksis ses ofte, at der afsættes udskudt skat på goodwill, hvilket også er i overensstemmelse med eksemplet i cirkulæret til skattefri virksomhedsomdannelse. Dette er imidlertid ikke i overensstemmelse med regnskabsvejledningen, hvilket direkte er et krav i henhold til Lov om skattefri virksomhedsomdannelse."

Disse to udtagelser modsiger hinanden, og vi ønsker derfor at få yderligere oplysninger, derfor har vi udspurgt statsautoriseret revisorer og SR-studerende om hvad de gør i praksis.

Svarene vi har fået var meget delt, ca. 50 % mener at der skal afsættes udskudt skat og den anden del mener at der ikke skal. Alle begrundelser der er givet kan henvises til de ovenstående artikler, cirkulærer mv. Dem der mener der skal

⁹ Jf. regnskabsvejlednings 14, pkt. 29

afsættes udskudt skat, begrundet det i, at der i loven om skattefri virksomhedsomdannelse, står at alle skatter der kan komme til beskating ved efterfølgende salg, skal afsættet i åbningsbalancen. Dem der mener, der ikke skal afsættes udskudt skat, begrundet det i at goodwillen der er beregnet ved omdannelsen er oparbejdet og ikke afskrivningsberettiget.

Vi har i omdannelsen valgt ikke at afsætte udskudt skat af goodwill, da vi mener at det er mest retvisende, da goodwillen er opbygget i den personlige virksomhed før omdannelsen, og henviser samtidig at der i Lov om skattefri virksomhedsomdannelse står at regnskabsvejledning skal benyttes.

Konklusion

Der er ikke et endegyldigt svar på om der af goodwill skal afsættes udskudt skat, det er helt op til omdanneren/rådgiveren selv. Ved at læse de artikler der er skrevet om emnet, læse goodwill-cirkulæret og regnskabsvejledningen, danner man sig dog et hurtigt overblik, og kan tage stilling til hvad man selv syntes er den korrekte metode. Vi mener dog at det kunne være spændende at følge skattemyndighederne i denne sag, og de vælger at rette loven til, så der kan komme et endegyldigt svar på problemstillingen.

Indskudskonto

Der kan ved en skattefri virksomhedsomdannelse opstå problemer, hvis omdanneren året før omdannelsen har benyttet VSO. Hvad hvis indskudskontoen er negativ? I Dette afsnit vil vi forsøge at svare på denne problemstilling.

Betingelsen for at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse er, at indskudskontoen, skal være positiv eller nul for tidspunktet for stiftelsen.¹⁰ En negativ indskudskonto kan være udtryk for, at der er medtaget privat gæld inden

¹⁰ Jf. VSL § 2, stk. 1, nr. 5, VSL § 16, stk. 2 og 4

for virksomhedsordningen. Dette gøres for at sikre, at alt privat gæld er udlignet inden omdannelsen finder sted. Det betyder samtidig, at en ejer ifølge VOL § 2, stk. 4 og VOL § 4, stk. 5, kan omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab efter reglerne i loven, på trods af en negativ anskaffelsessum på aktierne/anparterne.

Jf. VSL § 3, kan en negativ indskudskonto udlignes uden privat indskud. Dette vil dog kræve, at det negative beløb på indskudskontoen ikke bærer præg af privat karakter, hvilket skal kunne dokumenteres.

I tilfælde hvor der fremkommer en negativ indskudskonto, skal indskudskontoen som udgangspunkt udlignes ved at indskyde likvide midler. Jf. ligningsvejledning E.H. 2.1.5 kan denne dog udlignes ved at indskyde private aktiver, f.eks. en bil eller lignende private aktiver. Ved indskydelse af et fuldt ud privat benyttet driftsmiddel, er det et krav, at aktivets værdi opgøres til handelsværdi på tidspunktet for underskrift af stiftelsesdokumenterne og ikke på tidspunktet for omdannelsen.¹¹ Dette skyldes, at driftsmidlet ikke er omfattet af successionsreglerne i VSL, hvorfor der ikke er hjemmel til at overdrage aktivet med tilbagevirkende kraft, som er tilfældet med aktier, der indgår som en del af virksomheden på tidspunktet for omdannelsen, jf. SKM.2005.410.

I situationer, hvor der er opsparet overskud i VSO, kan ejeren vælge, at lade en negativ indskudskonto modregne i det opsparede overskud. Det bør dog bemærkes, at denne situation kan medføre en beskatning af det modregnede beløb.

Det vil også være en mulighed at modregne en negativ indskudskonto i tilfælde med en positiv mellemregningskonto eller beløb hensat til senere hævning. I begge tilfælde, vil der ikke ske beskatning, såfremt beløbet for mellemregningen

¹¹ I SKM.2006.280.SR fandt Skatterådet, at en fuldt ud privat benyttet personbil skulle indgå til handelsværdi på tidspunktet for underskrift af stiftelsesdokumenterne.

eller hensat til senere hævning er større end den negative indskudskonto, da beløb på disse konti, allerede er beskattet.

Såfremt det vælges at indskyde en blandet benyttet ejendom for at udligne en negativ indskudskonto, skal der ske en forhøjelse af aktiernes/anparternes anskaffelsessum, svarende til friværdien af den blandet benyttede ejendom, som indskydes i virksomheden. Det vil således være muligt at etablere et stiftertilgodehavende for friværdien af den private del af ejendommen, som gæld for selskabet til hovedaktionæren. Således er forlods benyttet til at udligne den negative indskudskonto i VSO.¹²

Udligningen sker ved, at ejeren overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indeståendet på indskudskontoen bliver 0 eller positivt, jf. således VSL § 16, stk. 2. Overførsel af gæld fra virksomhedsøkonomien til privatøkonomien eller indskud af yderligere aktiver i virksomheden kan ske inden for fristerne i virksomhedsskatteloven.

Udligningen af indskudskontoen ved indskud sker i perioden fra indkomstårets udløb, til omdannelsen af virksomheden finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af året før omdannelsesåret.

I SKM.2005.98.LSR kunne en negativ indskudskonto reduceres med værdien af en aktiepost og den private boligværdi af en blandet benyttet ejendom i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse. Både aktieposten og den private boligværdi skulle indgå i omdannelsen. Landsskatteretten fandt, at indskud til reduktion af en negativ indskudskonto i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse ikke forudsætter, at der udelukkende er tale om aktiver, som uden for omdannelsessituationen kan indgå i virksomhedsordningen.

¹² Jf. Landsskatterettens afgørelse i SKM.2009.481.VLR, kan en privat del af friværdien af en blandet benyttet ejendom altid benyttes til at etablere et stiftertilgodehavende.

Landsskatterettens kendelse ændrer Ligningsrådets bindende forhåndsbesked offentliggjort ved SKM.2004.274.

De to ejere i Byens entreprenør og minørfirma, har jf. VSO ikke en negativ indskudskonto, derfor er der ikke behov for at tænke på denne problemstilling.

Konklusion

Hvis virksomheden befinder sig i en situation hvor den på indskudskontoen i VSO er et negativt beløb, skal beløbet afvikles inden stiftelsesdatoen, dette kan udlignes ved forskellige måder med private midler. De private midler kan være en mellemregningskonto eller hensat til senere hævning i VSO. Hvis disse to benyttes til udligning, vil det ikke resultere i nogen beskatning. Ligeledes vil overførslen af privat likviditet til virksomheden heller ikke føre til nogen beskatning. Vælges der derimod at afvikle beløbet med opsparet overskud, ses dette som hævet, og beløbet der er benyttet til udligning, vil falde til beskatning hos omdanneren. Indskydelse af private aktiver kan også bruges som udligningsmetode, dette forhøjer blot anskaffelsessummen på anparterne/aktierne.

Svigt af betingelser

I Loven om skattefri virksomhedsomdannelse opstilles der en række betingelser, hvis disse er opfyldt kan virksomhedsomdannelsen ske skattefrit. Det sker dog nogle gange at opfyldelsen af disse krav svigter, og medfører væsentlige skattemæssige konsekvenser, hvilket vil sige at virksomhedsomdannelsen ikke kan laves skattefrit men skal laves som en skattepligtig virksomhedsomdannelse.

I dette afsnit vil vi forsøge at kortlægge ud fra tidligere omtalte betingelser, hvad der sker hvis disse svigter, og om der skattemæssigt kan gøres noget efterfølgende.

Hvis opfyldelsen af betingelserne for den skattefrie omdannelse svigter, er der overordnet to retsvirkninger. Den første virkning er at omdannelsen går fra at være skattefri til skattepligtig, den anden er at der er mulighed for efterfølgende at reparere på den svigtende betingelse.

Retsvirkning 1: fra skattefri til skattepligtig

Hvis betingelserne for den skattefrie omdannelse svigter for enten omdanneren eller selskabet, kan en mulig konsekvens være at loven om skattefri omdannelse ikke kan benyttes, og omdannelsen fra personlig virksomhed til selskabsform bliver hermed skattepligtig.

Hvis omdannelsen bliver skattepligtig betyder dette for omdanneren at alle aktiver og passiver er afstået, og der skal opgøres gevinster og tab efter ejendomsavancebeskatningsloven, afskrivningsloven, kursgevinstloven, aktieavanceloven mv. Hvis omdanneren har benyttet VSO, ses det opsparat overskud som hævet, og skal beskattes som personlig indkomst.

Anskaffelsessummen for akterne eller anparterne ved skattepligtig omdannelse vil svare til handelsværdien af de aktiver og passiver der indskydes i selskabet. Værdien af disse vil som udgangspunkt være væsentlig højere end hvis loven om skattefri virksomhedsomdannelse kan benyttes.

Når man ser på ovenstående fra omdannerens synspunkt, vil dette udløse beskatning og dermed skattebetaling hos denne, som kan stille store krav til likviditeten, men for selskabets side ville det derimod være en fordel, da selskabet får afskrivningsgrundlag på de forskellige aktiver, svarende til aktivets handelsværdi.

Retsvirkning 2: efterfølgende reparation

Når der tales om reparation af svigtende betingelser, menes der om efterfølgende dispensation til omgørelse.

Ved dette forstås der, at der efter åbningsbalancens statusdato med brugen af reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse er betingelser der svigter, hvor der efterfølgende kan søges om dispensation til en omgørelse. Dette er dog ikke kun i omdannelsesåret der kan laves en omgørelse, men også senere, dette skete f.eks. i SKM2003.547.LR, hvor en ejer omdannede en personlig dreven virksomhed pr. 01.01.2003, men i omdannelsen manglede der blandet benyttet bil, et billån samt nogle malerier, disse blev først indskudt i virksomheden i 2004, ved modtagelse af vederlag. Den skatteansættende myndighed mente ikke at reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse kunne benyttes her, grundet betingelsessvigt dog fandt ligningsrådet at betingelserne i SSL § 37 C, stk. 1, nr. 1-5 var opfyldt, hvorefter en omgørelse kunne gøres, betinget af at vederlaget der var modtaget for overdragelsen af aktiverne samt lånet blev tilbageført, samt et yderligere beløb blev posteret på selskabets egenkapital som overkursfond.

Således blev der i SKM.2003.547.LR givet tilladelse til omgørelse år efter omdannelsen var foretaget.

Der er i SSL § 37, stk. 1, nr. 1-5 betingelser der skal være opfyldt før at der kan blive foretaget en omgørelse i forhold til reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse. SSL § 37 C blev indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999, og adgangen til omgørelse blev herefter lovfæstet.

SSL § 37 C lyder som følgende:

>> I det omfang en skatteansættelse hviler på en privatretlig disposition kan skatteministeren tillade, at en efterfølgende ændring af disposition tillægges virkning for skatteansættelsen (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter eller afgifter.

- Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtet skattemæssig virkning, der er væsentlig.
- Dispositionen skal være lagt klart frem for skattemyndighederne.
- De privatretlige virkninger af denne ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkelt og overskuelig.
- At alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, tiltræder omgørelsesanmodningen.
- Stk. 2. For at få behandlet en anmodning om omgørelse, skal der betales et gebyr af samme størrelse som det, der efter § 20 B, jf. 20 A, stk. 1, skal betales for at få en bindende forhåndsbesked om egne forhold. Gebyret som nævnt i § 20 B, stk. 2, skal betales samtidig med indgivelse af omgørelsesanmodningen. Et betalt gebyr tilbagebetales, hvis anmodningen trækkes tilbage.<<

Hvis betingelserne ovenfor er opfyldt, kan det fastsættes af ligningsrådet at virksomheden kan foretage en omgørelse.

Betingelser og påvirkning af betingelsessvigt

Betingelser der skal være opfyldt for at benytte reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse, som også er beskrevet i tidligere afsnit, kan jf. Bent Ramskov, der har skrevet artiklen: " Skattefri virksomhedsomdannelse, hvad hvis betingelser svigter" , deles op i fire kategorier, virksomheden, selskabet, omdanneren og omdannelsen¹³. Han mener ligeledes at ved denne opdeling, kommer der bedre overblik over betingelser, samt om der kan foretages en omgørelse. Nedenfor er betingelserne kort gennemgået og hvad et svigt vil medføre. Ved gennemgangen forudsættes der, at alle 5 betingelser der er nævnt i SSL § 37, stk. 1 nr. 1 og 5, alle er opfyldt, medmindre andet nævnes.

For overskuelighedens skyld, har vi valgt ikke at benytte os af den opdeling af betingelser som Bent Ramskov benytter i sin artikel om skattefri

¹³ Artikel af Bent Ramskov, Skattefri virksomhedsomdannelse, Hvad hvis betingelser svigter.

virksomhedsomdannelse, men benytte opdelingen der er opstillet i loven om skattefri virksomhedsomdannelse.

Betingelse 1. Ejeren er på omdannelsestidspunktet undergivet fuld skattepligt efter KSL § 1 eller DBL § 1, stk. 1, og efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark.

Hvis personen der omdanner ikke på omdannelsestidspunktet ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, foretages der ikke en omgørelse. Det er rene "lovord", der er nedskrevet i denne betingelse, hvorfor en omgørelse ikke vil give nogen mening.

Betingelse 2. krav om en virksomhed

Alle aktiver og passiver i virksomheden skal medtages i omdannelsen, jf. VOL § 2. Hvis der derimod ikke er tale om en virksomhed, men om et aktiv der skal omdannes, kan loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke benyttes, og omdannelsen bliver hermed skattepligtig. Ønsket om en omgørelse kan ikke gennemføres, da samtlige aktiver skal tilbageføres til omdanneren og selskabet efterfølgende annulleres. Skatteretligt kan dette ikke anerkendes, og omdannelsen forbliver hermed skattepligtig. Dog er der i SKM.2003.547.LR en afgørelse hvorpå ikke en hel virksomhed er omdannet, men hvor der senere ved indskydelse af aktiverne og passiverne der manglede, samt en indskydelse af beløb til overkurs afgjort, at en omgørelse var mulig (SKM.2003.547.LR er også tidligere nævnt i dette afsnit). Men som udgangspunkt kan der ikke laves en omgørelse fra den oprindelige disposition.

I TfS 2007, 971 H omhandlede sagen om hvorvidt betingelserne i Lov om skattefri omdannelse var opfyldt om alle aktiver skal medtages i omdannelsen. En sagsøgende gjorde det forgæves gældende at likvider er driftsfremmende, og kunne derfor holdes uden for omdannelsen. Landsretten mente dog ikke at obligationer og likvider, der ikke var overført til selskabet ved omdannelse, var korrekt, og omdannelsen kunne derfor ikke anses for at være skattepligtig.

Jf. ovenstående ses det at der i denne sammenhæng ikke var mulighed for omgørelse, da betingelserne er svigtet, og omdannelsen ansås for at være skattepligtig, og skal behandles herefter

Denne betingelse er dog med 3 undtagelser, der er nævnt i VOL § 2, stk. 1, nr. 2. Ejendomme kan som det første holdes uden for en omdannelse, som nummer to og tre, kan beløb hensat til senere hævning og en eventuel mellemregningskonto holdes uden for omdannelsen. De kan dog medtages i åbningsbalancen, og skal være udlignet inden omdannelsen finder sted. Denne stilling giver yderligere anledning til en række mulige fejlpositioner:

1. Alle aktiver og passiver overføres ikke til selskabet.
2. Der overføres flere aktiver og passiver, end der tilhører virksomheden, f.eks. private aktiver eller passiver.
3. Beløb hensat til senere faktisk hævning / beløb på mellemregningskontoen skal med i omdannelsen, og medtages som et passiv og hæves.
4. Beløb hensat til senere faktisk hævning / beløb på mellemregningskontoen skal ikke med i omdannelsen, men medtages ikke som et passiv i åbningsbalancen, men hæves dog.
5. Beløb hensat til senere faktisk hævning / beløb på mellemregningskontoen skal ikke med i omdannelsen. Er medtaget som et passiv i åbningsbalancen, men hæves ikke inden omdannelsen finder sted.

Det er kun ved punkt 1 og 5 hvor en omgørelse ikke er mulig, fordi der er direkte svigt af betingelser. Punkt 2 kan reguleres over egenkapitalen som overkurs, punkt 3 vil i det første regnskabsår for selskabet blive rettet som en yderligere løn, eller udbytteudlodning som maskeret udbytte, punkt 5 forbliver i virksomhedsordningen og berører derfor ikke omdannelsen

Derfor skal der her tages stilling til hvilken specifik problemstilling omdannelsen står i, førend der kan være mulighed for en omgørelse fra den oprindelige disposition.

Betingelse 3. Hele vederlaget skal ydes som aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab forøges.

Betingelsen jf. VOL § 3, stk. 1, nr. 3 udelukker muligheden for at der ved omdannelse kan laves et stiftertilgodehavende. Lovens ordlyd på dette er rimelig klar, og kan derfor ikke omgøres. Dog kan det givetvis være tvivlsomt om betingelserne i SSL § 37 C stk. 1, nr. 2 er opfyldt – Der er her behandlet problemet med stiftertilgodehavende, hvor der kan drages paralleller til de tilfælde, hvor aktiver og passiver er fejlvurderet, så de enten har større eller mindre værdi end hvad der fremgår i åbningsbalancen. Det kan i dette tilfælde diskuteres hvorvidt aktiver og passiver skal reguleres, og herunder hvorvidt de betragtes som et stiftertilgodehavende der ikke længere er tilladt.

Værdiansættelsen er for høj.

Ved skattepligtig virksomhedsomdannelse indtræder lovhjelmet skatteretlig succession. Yderligere antages det at der ikke sker nogen udlodning fra selskabet til omdanneren. Selskabet indtræder i omdannerens skattemæssige stilling. Er værdiansættelsen for høj i forhold til de reelle værdier, må det derfor antages at det ikke udløser nogen skattemæssig konsekvens ved en skattefri virksomhedsomdannelse.

Værdiansættelsen er for lav.

Regulering af værdiansættelsen skal reguleres over egenkapitalen, som herefter ligeledes kan have betydning for omdanneren, da den skattemæssige anskaffelsessum på aktierne/anparterne ændrer sig. Selskabet vil ikke i denne forbindelse blive beskattet yderligere da en for lav værdiansættelse jf. SEL § 13, stk. 1, nr.1 kan karakteriseres som overkurs.

Det kommer derfor meget an på i hvilket størrelse fejlen har skattemæssigt, og om den kan siges at være utilsigtet.

Pålydende af aktier eller anparter, der er ydet som vederlag, skal svare til den samlede aktie- eller anpartskapital.

Hvis selskabet delvist stiftes af virksomheden og delvist af tredjemand bliver omdannelsen skattepligtig, fordi der er tale om svigt af denne oprindelige betingelse. Det er i dette tilfælde utvivlsomt at der kan gives tilladelse til en omgørelse, da det forudsætter at virksomheden og det af tredjemand indskudte aktiv tilbageføres, hvilket ikke tillades selskabsretligt, derfor må omdannelsen forblive skattepligtig.

Betingelse 4. Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum må ikke være negativ, jf. § 4, stk. 2 og 3.

Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum må som udgangspunkt ikke være negativ, dog er der VOL opstillet 3 undtagelser, hvorpå en negativ anskaffelsessum er mulig.

VOL § 2, stk. 1, nr. 5 siger at såfremt VSO er benyttet af omdanneren i året forud for omdannelsen og alle virksomheder omdannes under ét, må anskaffelsessummen gerne være negativ.

VOL § 4, stk. 5 vedrører sig på grund af den efterfølgende skatteansættelse af de indsendte dokumenter i forbindelse med virksomhedsomdannelsen eller skatteansættelsen for ejeren. Hvis skatteansættelsen gør at den skattemæssige anskaffelsessum bliver negativ, muliggør VOL § 4, stk. 5 en reparationsadgang. Ejeren skal udligne den negative anskaffelsessum senest 1 måned efter den skatteansættende myndighed giver meddelelse herom.

Den tredje mulighed er jf. bestemmelserne i VOL § 2, stk. 4, hvor det står anført at skatteministeren kan tillade at loven om skattefri virksomhedsomdannelsen

benyttes selvom betingelsen svigter. Dog er det ligeledes en betingelse her, at omdanneren udligner den negative indskudskonto senest 1 måned efter skattemyndigheden har givet meddelelse herom.

Betingelse 5. Omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den i § 3 anførte dato.

Svigter betingelserne, kan det ikke komme på tale at der gives tilladelse til omgørelse, da betingelserne i SSL § 37 C, stk. 1, nr. 2 ikke er opfyldt. Omdannelsen forbliver skattepligtig i dette tilfælde, og omdannelsen skal behandles herefter.

Jf. VOL § 3, stk. 2 skal selskabets første regnskabsperiode udgøre 12 måneder, der kan dog meddeles dispensation til en anden regnskabsperiode, jf. VOL § 3, stk. 3. Dispensationsreglen siger ikke noget om at reglen kun gælder for meddeler før omdannelsen, derfor må det antages at der kan meddeles efterfølgende for en omdannelse. En omgørelse må således være muligt i dette svigt.

Betingelse 6. En række dokumenter skal indsendes til den skatteansættende myndighed senest 1 måned efter omdannelsen.

For at der kan foretages en dispensation, skal der foretages en samlet vurdering af de omstændigheder ved overskridelsen af fristen spiller ind:

- Om ristoverskridelsen er kortvarig
- Om fristoverskridelsen skyldes spekulation i indkomstudvikling
- Er der tale om undskyldende omstændigheder, f.eks. opstået sygdom hos ejeren eller dets rådgiver
- Ejeren selskabsretlig har haft mulighed for at omgøre sin beslutning om overdragelsen, hvilket ikke kan ske hvis selskabet er registreret

Fejl der er åbenlyse, vil altid medfører dispensation.

Betingelse 7. Omdannelsen kan ske til allerede eksisterende selskab

For at omdannelsen kan ske til et eksisterende selskab er der betingelser der for selskabet skal overholdes, hvis disse betingelser svigter, kan der ikke være tale om en omgørelse, da omdannelsen ville kunne sidestilles med salg af aktivitet til andet selskab, og dette gøres skattepligtigt.

Betingelse 8. Der skal hensættes udskudt skat uanset Årsregnskabslovens regler.

Der er her to ting man kan kigge på: Den udskudte skat er beregnet forkert, eller slet ikke afsat i regnskabet. Ved sådanne fejl kan der ikke laves en omgørelse på de registrerede dokumenter, og da der er tale om en oprindelig betingelse, vil dette medføre at omdannelsen bliver skattepligtig. Det er dog ikke sikkert at fejlen vil blive behandlet så hårdt, da reglerne om udskudt skat er objektiv, og kan diskuteres, f.eks., om der skal afsættes udskudt skat af goodwill eller ej. Men som udgangspunkt bliver omdannelsen skattepligtig.

Særreglerne for I/S virksomheder finder vi i VOL § 2, stk. 2 – 4.

1. Ved flere ejere, skal alle anvende reglerne i virksomhedsomdannelsen

Er der ved omdannelsen en eller flere af ejerne der ikke anvender reglerne i VSO, bliver omdannelsen skattepligtig. Der kan i dette tilfælde ikke antages at der vil gives tilladelse til omgørelse i sådanne situation.

2. Ved flere ejere, skal alle anvende samme regnskabsperiode.

Svigtet af denne betingelse medfører at omdannelsen bliver skattepligtig. Der kan på ingen måde repareres på dette svigt når regnskabsåret først er udløbet. Det er selskabsretligt ikke muligt at løse dette problem, hvorfor omdannelsen forbliver skattepligtig.

3. Ved flere ejere skal disse vedlægges i forhold til deres andel i den personligt ejede virksomhed.

Hvis en omgørelse skal foretages i forbindelse med at ejerne ikke vedlægges i forhold til deres ejerandele i den personlige virksomhed jf. VOL § 2, stk. 2, nr. 3, kræver dette at virksomheden tilbageføres til ejerne, hvilket ikke er tilladt selskabsretligt. Omdannelsen bliver derfor skattepligtig, og skal behandles herefter.

Særreglerne for VSO lyder som følgende:

Eventuel negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen, jf. VSL § 16, stk. 2 og § 16 a, stk. 4, jf. dog stk. 4.

Hvis ejerne der omdanner, har i VSO en negativ indskudskonto, skal denne udlignes inden omdannelsen finder sted. Der kan dog søges om dispensation for denne udligning. Hvis betingelserne i VOL § 4, stk. 5, ikke er opfyldt, og der ikke er meddelt dispensation, jf. § 2, stk. 4, antages det at svigtene vil medføre at omdannelsen bliver skattepligtig. Der kan i dette tilfælde ikke være tale om en omgørelse, da der ikke er tale om en privatretlig disposition, men kun skattemæssige forhold.

Hvis alle virksomheder omdannes under et, kan det opsparede overskud nedsætte den skattemæssige anskaffelsessum på anparterne.

Hvis det opsparet overskud ikke nedsætter anskaffelsessummen, kommer denne til beskatning hos omdanneren i det efterfølgende år. Der eksisterer to fejlmuligheder i denne situation:

1. Man glemmer at nedsætte anskaffelsessummen, men ønsker ikke konto for opsparet overskud ført til beskatning.

Der er her tale om en skatteretlig disposition, og der kan derfor ikke søges om tilladelse til omgørelse.

2. Det opsparede overskud medregnes og nedsætter anskaffessummen, men ønskes beskattet.

Der er ligesom pkt. A også her tale om en ren skatteretlig disposition, hvorfor en omgørelse i denne situation også er tvivlsom.

Omdannelsen bliver dog ikke skattepligtig i dette tilfælde, da nedsættelse af anskaffessum med opsparet overskud eller ikke, ikke anfægter omdannelsens skattefrihed.

Konklusion

Mange af de gennemgåede betingelser vil ved svigt føre til at omdannelsen bliver skattepligtig, og dette kan have store konsekvenser for både selskabet og omdanneren. Betingelserne der er nævnt i VOL, er ikke gennemgået ned til mindste detalje, derfor kan der i nogle tilfælde være tale om et betingelsessvigt i så indviklet problemstilling, at betingelsessvigtet ikke kan siges at være et direkte betingelsessvigt, derfor behøver man at gå længere ned i loven, det er her betingelserne i § 37 C kommer ind. Betingelserne i § 37 C skal være overholdt for at der kan ske en omgørelse ved svigt.

For at der ved betingelsessvigt kan ske en omgørelse er det afgørende om svigtet omhandler en privatretlig-, selskabsretlig-, eller skatteretlig disposition, og hvad konsekvenserne heraf bliver, yderligere i denne forbindelse hvordan dispositionen hænger sammen med de i § 37 C betingelser.

SVIGT AF BETINGELSER VED VOL KONTRA SKATTEPLIGTIG OMDANNELSE

Hvis reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke bruges, vil omdannelsen til et anpartsselskab eller aktieselskab udløse beskatning hos omdanneren i form af kapitalgevinstbeskatning, og beskatning af genvundne afskrivninger. Såfremt ejeren har benyttet VSO i året forud for omdannelsen, vil opsparet overskud også komme til beskatning.

I følgende afsnit vil vi i sammenhæng med tidligere afsnit, om svigt af betingelser mv. komme ind på hvad der sker hvis reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke kan bruges.

Som oftest vil den skattepligtige omdannelse udløse betydelig beskatning, så hvis betingelserne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse er opfyldt, vil de fleste benytte sig af den.

For at danne overblik over hvilke forskelle der er på den skattepligtige virksomhedsomdannelse, og den skattefrie omdannelse hvis betingelserne svigter, har vi beregnet en skattepligtig omdannelse og sammenlignet den med den tidligere beregnet skattefrie omdannelse hvis betingelser er svigtet og den skal behandles som skattepligtig.

Nedenfor er opstillet åbningsbalance på baggrund af tallene i regnskabet for Byens entreprenør og minørfirma, hvor de to beregninger er stillet op imod hinanden så det bedre kan ses hvilke skattemæssige indvirkning det har hvis betingelserne for den skattefrie svigter.

Åbningsbalance pr. 1. januar 2011	Skattepligtig	Skattefri
Aktiver		
Goodwill	8.810.000	8.810.000
Grunde og bygninger	16.350.000	16.350.000

Inventar og biler	1.502.605	1.502.605
Deposita	30.000	30.000
Tilgodehavende	648.956	648.956
Igangværende arbejde	948.884	948.884
Likvide beholdninger	174.697	174.697
Tilgodehavende hos virksomhedsdeltager	0	0
Aktiver i alt	28.465.142	28.465.142
<hr/>		
Passiver		
Anpartskapital	-80.000	-80.000
Overkurs	0	-12.675.517
Priortetsgæld	-10.137.411	-10.137.411
Bankgæld	-684.597	-684.597
Leverandører	-875.951	-875.951
Udskudt skat	0	-2.709.889
Gæld til virksomhedsdeltager	-15.385.406	0
Anden gæld	-1.301.777	-1.301.777
Passiver i alt	-28.465.142	-28.465.142

I åbningsbalancen ses det at aktiver i alt og passiver i alt har de samme værdier, uanset om der benyttes skattepligtig eller skattefri omdannelsesmetode, de eneste to forskelle der er, er at der i den skattefrie omdannelse er afsat udskudt skat, fordi successionsprincippet benyttes, og i den skattepligtige er oprettet et stiftertilgodehavende.

Foregående afsnit fortæller hvordan den skattefrie virksomhedsomdannelse benyttes, så det vil vi ikke uddybe yderligere.

Åbningsbalancen for den skattepligtige virksomhedsomdannelse benytter de samme værdiansættelsesprincipper, dog med undtagelse af at det er lovligt at oprettet et stiftertilgodehavende. Stiftertilgodehavende bliver oprettet som et gældsbrief, hvor der inden omdannelsen skal foreligge en aftale om afvikling af gældsbrief, dette indebærer aftale om rente, kursnedslag, afviklingsperiode mv.

Gældsbriefet kan benytte sig af et kursnedslag, og på denne måde delvis udskyde skatten på de fortjenester der ligger på driftsmidler, ejendomme mm.

Vi har som et eksempel beregnet et kursnedslag på det gældsbrief der ligger som stiftertilgodehavende i åbningsbalancen:

Kursnedslag på Gældsbrief

Fordeling af gældsbrief

Ejer 1	7.692.703
Ejer 2	7.692.703
	<hr/>
	15.385.406

Gældsbriefet der har en rente på 8 pct. Og en løbetid på 10 år, antages at kunne fastsættes til kurs 85. Skat vil som reglen gå med til en kurs på 80.

Vi har først fordelt stiftertilgodehavende på de to ejere, da de jf. virksomhedsbeskrivelsen i tidligere afsnit begge ejer 50 pct. af virksomheden, og herefter fundet værdien af kursnedslaget på gældsbriefet. Se beregninger nedenfor:

Kursnedslag på gældsbrief

Ejer 1	1.153.905
Ejer 2	1.153.905

Kursnedslaget skal fordeles forholdsmæssigt mellem aktiverne i åbningsbalancen.

Da ejernes kursnedslag er det samme for begge ejere, er der ingen grund til at vise beregninger for begge ejere, derfor vises kun beregningen for en ejer.

	Værdi	Kurs- nedsalg	Afståelses- sum
	kr.	kr.	kr.
Følgende aktiver overdrages:			
Goodwill	4.405.000	359.722	4.045.278
Grunde og bygninger	8.175.000	667.589	7.507.411
Inventar og biler	751.303	61.353	689.949
Deposita	15.000	0	15.000
Tilgodehavende	324.478	26.498	297.980
Igangværende arbejde	474.442	38.744	435.698
Likvide beholdninger	87.349	0	87.349
	14.232.571	1.153.905	13.078.666

Fordelingen af kursnedslaget, skal ske på alle aktiver, undtagen likvide midler, dvs. deposita og likvide beholdninger i ovenstående situation.

Herefter kan vi sammenligne beregninger for den skattepligtige virksomhedsomdannelse og beregninger for den skattepligtige virksomhedsomdannelse hvis der er svigt af betingelser, og denne skal behandles som skattepligtig, dvs. at tab og fortjenester falder til beskatning med det samme.

Goodwill	Skattepligtig	Skattefri	Forskel
Handelsværdi	4.045.278	4.405.000	
Skattemæssig værdi	0	0	
Fortjeneste	4.045.278	4.405.000	359.722

På goodwill hvor gældsbeværets kursnedsættelse har påvirket i den skattepligtige omdannelse, kan vi nu se at hvis betingelserne svigter for at benytte reglerne i

loven om skattefri virksomhedsomdannelse kommer der en betydelig forskel i fortjenesterne, som for omdannerens vedkommende vil komme til beskatning. Svigtet vil altså betyde en yderligere beskatning på DKK 359.722.

Ejendomsavancen	Skattepligtig	Skattefri	Forskel
Salgssum	7.507.411	8.175.000	
Kostpris	4.350.000	4.350.000	
Tillæg efter § 5 stk. 1	70.000	70.000	
Tillæg efter § 5 stk. 2	4.420.000	0 4.420.000	
Avance	3.087.411	3.755.000	667.589
Udskudt skat 25 %	771.853	938.750	
Genvundne afskrivninger			
Afståelsessum	7.507.411	8.175.000	
Nedskrevet værdi (Restværdi skattemæssigt)	2.094.000	2.094.000	
Fortjeneste/Tab	5.413.411	6.081.000	
Foretaget skattemæssige afskrivninger	2.256.000	2.256.000	0

Det samme gælder for ejendomsavancen. Gældsrevet gør salgssummen mindre, så avancen bliver mindre. I forhold til den skattefrie virksomhedsomdannelse, hvor der er svigt af betingelser, betyder dette at der kommer en yderligere avance på DKK. 667.589. Der er dog ikke nogen forskel på de genvundne afskrivninger, da det er de foretaget skattemæssige afskrivninger der bliver beskattet, og gældsrevet har ingen indflydelse på dette.

Driftsmidler	Skattepligtig	Skattefri	Forskel
Handelsværdi	689.949	751.303	
Skattemæssig værdi	1.342.525	1.342.525	
Fortjeneste/tab	-652.575	-591.222	-61.353

For driftsmidlerne har gældsbrevet den indflydelse at handelsværdien bliver mindre på den skattepligtige virksomhedsomdannelse, og da handelsværdien i forvejen var mindre end den skattemæssige værdi, betyder det at tabet bliver større. Den skattefrie omdannelse, hvor betingelser svigter, vil i denne forbindelse få et mindre tab, en hvis omdannelsen i første omgang var lavet skattepligtigt.

Tilgodehavende	Skattepligtig	Skattefri	Forskel
Handelsværdi	297.980	324.478	
Skattemæssig værdi	324.478	324.478	
Fortjeneste/tab	-26.498	0	-26.498

Igangværende arbejde	Skattepligtig	Skattefri	Forskel
Handelsværdi	435.698	474.442	
Skattemæssig værdi	474.442	474.442	
Fortjeneste/tab	-38.744	0	-38.744

Det samme er gældende for både tilgodehavende og igangværende arbejde, da de i den skattefrie omdannelse hvor betingelser svigter, har lige stor værdi, om det er regnskabsmæssigt eller skattemæssigt, derfor kommer der ingen avance. I den skattepligtige, har gældsbrevet dog påvirkning heraf, og derfor kommer der en yderligere avance på den skattepligtige virksomhedsomdannelse, på både tilgodehavende og igangværende arbejde.

Konklusion

Vi kan konkludere at hvis betingelserne svigter for den skattefrie virksomhedsomdannelse, kan det have meget store betydning for omdanneren

skattemæssigt. Ud over at det har betydning på den skattemæssige side, skal man tænke over at der ikke er noget stiftertilgodehavende i den skattefrie virksomhedsomdannelse, men at det er bundet som overkurs på egenkapitalen, og at det efterfølgende ikke kan hæves ud, da der ellers vil komme ulovligt anpartshaverlån i selskabet.

Da en skattepligtig omdannelse kan sidestilles med et salg af en virksomhed, kan vi yderligere konkludere at der kan være store fordele ved at benytte en skattefri omdannelse hvis betingelserne i Lov om skattefri virksomhedsomdannelse overholdes, samt at det er meget nemmere at omdanne en hel virksomhed end at sælge, da man ved et salg, sælger aktiv for aktiv.

Det er dog ikke altid en fordel at benytte skattefri omdannelse, hvis f.eks. der ikke er særlig stor goodwill eller hvis avancerne ikke er betydelige, for da vil en skattepligtig have den fordel at kunne benytte sig af stiftertilgodehavende, og derved kan omdanneren "trække" (Bemærk efter gældsbrevs-aftalen) penge ud af virksomheden uden at det bliver beskattet.

KONKLUSION

Vi har i opgaven gennemgået om der for en virksomhed kan være flere formål med en omdannelse, end generationsskift eller omstrukturering, og heraf fundet ud af i afsnittet " personlig kontra selskab" at der er stor forskel på at drive virksomhed i personlig regi og i selskabsform, her snakker vi f.eks. om den begrænset hæftelse der er i selskabsform og ikke er i personlig regi. Dette kunne have en stor betydning i forhold til at virksomheden ville vælge at omdanne eller ej. Generationsskifte og omstrukturering af virksomheden er dog de mest benyttede begrundelser for at omdanne en virksomhed.

Alle tre ovenfor nævnte begrundelser til en omdannelse, kan gøres med fordele, og især ved benyttelse af reglerne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse, hvis altså alle betingelserne er opfyldt. På denne måde kan man bruge successionsprincippet og udskyde skatten. Hvis ejeren af en virksomhed dog ikke mener at der er nogen grund til at omdanne virksomheden, hvis han f.eks. ikke ser behovet for begrænset hæftelse eller omstrukturering af virksomheden, kan han med fordel vælge ikke at omdanne virksomheden, da en omdannelse både koster tid og penge.

For de fleste virksomheder der ønsker at omdanne virksomheden, vil valget om det skal være en skattepligtig- eller en skattefri omdannelse, være en skattefri. Det skal dog tages i betragtning om virksomheden har underskud eller ej, eller om virksomheden har betydelige avancer og goodwill, da dette kan have en betydning. Yderligere skal betingelserne i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse være opfyldt.

Ved en virksomhedsomdannelse skal der laves en åbningsbalance, denne åbningsbalance skal værdiansættes, og dette er uanset på hvilket tid af året omdannelsen foretages, og om man omdanner skattefrit eller skattepligtigt. De fleste virksomheder vælger at omdanne når statusdagen for den personlig virksomhed er kommet, dette vil sige at de kan benytte statusbalancen som

udgangspunkt til åbningsbalancen, på denne måde skal der kun ske en værdiansættelse af aktiver og passiver en gang, og det spare både tid og penge. Hvis man vælger at omdanne skattefrit, er værdiansættelsen i teorien ikke så vigtigt, da omdannelsen gøres skattefrit, og selskabet via succession princippet overtager den skattemæssige stilling, omdannes der derimod skattepligtig kan en korrekt værdiansættelse for aktiver og passiver have stor betydning, da omdannelsen udløser skat heraf.

Hvorvidt der skal afsættes udskudt af goodwill i åbningsbalancen, er en problemstilling der fortsat er til debat i forbindelse med virksomhedsomdannelse. Når goodwill-cirkulæret sammenholdes med regnskabsvejledning 14, opstår der en konflikt, som vi har fortolket og vores konklusion tilsiger, at der ikke afsættes udskudt skat af goodwill, da den i casen omhandlende udskudte skat er internt oparbejdet, hvorfor denne ikke er afskrivningsberettiget. Jf. regnskabsvejledning 14, skal der ikke afsættes udskudt skat af internt oparbejdet goodwill, da denne ikke er afskrivningsberettiget. Således følger vores konklusion denne regnskabsvejledning. Dog kan det fortsat diskuteres hvorvidt goodwill bør afsættes eller ej, men ud fra betragtningen, at den internt oparbejdede goodwill ikke er afskrivningsberettiget, afsætter vi ikke udskudt skat af goodwill. Vi mener at det kunne være yderst interessant at følge skattemyndighedernes håndtering af denne problemstilling.

Vi har i opgaven også kommenteret på om ejendomme kan holdes uden for virksomhedsomdannelsen. Det står sot på hvidt i Loven om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1 nr. 2 at ejendomme er en af de undtagelser der er i forhold til at alle aktiver og passiver skal medtages i omdannelsen. Ejendommen kan holdes uden for omdannelsen, fordi den ses som en selvstændig enhed, og anses derfor at være en selvstændig driftsfremmende aktivitet.

I situationer hvor indskudskontoen er negativ, skal denne udlignes forinden stiftelsen af et nyt selskab i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Blandet benyttede aktiver indregnes som hovedregel til handelsværdi på tidspunktet for omdannelsen og i tilfælde hvor en blandet benyttet ejendom indskydes, kan friværdien forhøje anskaffelsessummen for aktierne/anparterne. For den resterende del af friværdien, kan der etableres et stiftertilgodehavende i selskabet. Omvendt vil det ved indskydelse af værdipapirer, være omdannelsesdatoen hvorefter værdien skal opgøres. Således er det muligt at indskyde private aktiver til udligning af en negativ indskudskonto.

I tilfælde hvor omdanneren ønsker at lave en skattepligtig omdannelse i stedet for en skattefri, vil beskatningen ske i forbindelse med omdannelsen. Dette er ofte en ugunstig løsning, da det i de fleste tilfælde vil være en fordel at udskyde skatten i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Derfor vælges typisk en skattefri virksomhedsomdannelse fremfor en skattepligtig omdannelse. En skattepligtig omdannelse sidestilles med et salg og skal opgøres efter afståelsesprincippet, hvorfor der udløses skat til betaling.

Såfremt betingelserne for en skattefri virksomhedsomdannelse svigter, kan det have store konsekvenser for omdanneren, da det kan have skattemæssig betydning. Derfor er det vigtigt at gennemtænke en skattefri virksomhedsomdannelse forinden omdannelsen finder sted. Ud over at det har betydning på den skattemæssige side, skal man tænke over at der ikke er noget stiftertilgodehavende i den skattefrie virksomhedsomdannelse, men at det er bundet som overkurs på egenkapitalen, og at det efterfølgende ikke kan hæves ud, da der ellers vil komme ulovligt anpartshaverlån i selskabet.

LITTERATURLISTE

Bøger:

Handelshøjskolens og Universitetets Skattelovsamling, August 2010, Schultz Information 23. udgave, 1. oplag

Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen: Grundlæggende skatteret 2010, Magnus Informatik 2. udgave, 1. oplag

Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olsen: Generationsskifte og omstrukturering – det skatteretlige grundlag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 3. udgave, 1. oplag

T. Helmo Madsen & Henning Mølgård: Revisor Manual, Thomson Reuters Professional

Ligningsvejledningen

Hjemmesider:

www.skat.dk

www.thomson.dk

Artikler:

Skærpede regler om skattefri virksomhedsomdannelse og skattemæssig tilbagevirkende kraft, af statsautoriseret revisor John Bygholm, Deloitte & Touche (SR.1999.0234)

Skattefri virksomhedsomdannelse; hvad hvis betingelserne svigter? Af Bent Ramskov, advokat, Ph.D., HD(R), Advokatfirmaet Dahl, Koch & Boll, Herning (RR.2011.11.0050)

Skattefri virksomhedsomdannelse, af statsautoriseret revisor Arne Larsen, Nielsen
& Christensen
(RR.2001.04.0016)

Skattefri virksomhedsomdannelse, af Jan Nygaard og Lars Wøldike